

مقدمة في

أصول المحاسبة المالية

الأستاذ الدكتور
عبد الحى مرعى

الدكتور
عطية عبد الحى مرعى

الدكتور
محمود السيد سليمان

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

مقدمة فى

اصول المحاسبة المالية

الأستاذ الدكتور

عبد الحى مرعى

الدكتور

عطيه عبد الحى مرعى

الدكتور

محمود السيد سليمان

2003

لحلل الجامعية

طبع - نشر - توزيع

٨٤ شارع زكريا غنيم - تانيس سابقا

٥٩١٧٨٨٢ ٢

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تقديم

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تولدت عن الحاجة إلى بيانات ومعلومات تمكن الانسان من التلاام مع ما يحيط به من ظروف ومتغيرات اقتصادية متحركة . وأن لم تكن المحاسبة في هذا الصدد أهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد البيانات والمعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة وتوصيل نتيجة القياس إلى من يهمه الأمر ، فهي ولا ريب من أهمها .

وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون . فلم تعد المحاسبة هي « فن إمساك الدفاتر » الذي يقوم على العمليات الحاسبية البسيطة في ظل مبدأ « القيد المزدوج » وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذي يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها ، وأهدافه المتعددة في خدمة الأغراض المختلفة ، بقياس البيانات والمعلومات الملائمة للعديد من القرارات الاقتصادية المتنوعة . والواقع أن النظام المحاسبى فى العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والمصب لأهم وأغلب البيانات والمعلومات الاقتصادية فى أى وحدة اقتصادية .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها فى مجال قياس وتوصيل البيانات والمعلومات المتخصصة لخدمة أغراض أو أهداف معينة . ويختص هذا الكتاب ، وهو الجزء الأول من سلسلة فى المحاسبة المالية ، بتقديم القارئ لها ، ويختص المحاسبة المالية بقياس البيانات والمعلومات المتعلقة بنتائج نشاط إقتصادى معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة بصورة إجمالية وتحديد المركز المالى لهذا النشاط أو هذه الوحدة فى

نهاية الفترة ، وتوصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر . ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادئ العامة ، وشرح الإجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التي تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف ، وذلك في جزئين بحيث يمكن تغطية كل جزء في فصل دراسي واحد يتكون مما لا يقل عن ١٥ أسبوعاً .

هذا وقد توخينا في شأن إعداد هذا المؤلف معياران أساسيان :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدئ في المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون إسهاب حيثما لا يوجد المبرر ، وبحيث يمكن تغطية محتويات الجزئين في سنة دراسية كاملة تتكون من فصلين دراسيين كاملين .

٢ - قيام المنهج على المزج بين ما أستقر عليه الرأي في الممارسة وما يدعو إليه الفكر المحاسبي المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة ، وذلك ليتاح للدارس حتى التفكير والمقارنة وإبداء الرأي وتكوين المنطق واستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادئ أو إجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا الجزء إلى ثلاثة أبواب يختص الأول بالإطار النظري للمحاسبة المالية ، ويتناول الثاني الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، ويعرض الثالث الإجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي في المشروعات التجارية . وقد ساهم الدكتور عطية مرعى في تعديل وإضافة بعض الحالات والتمارين لهذا الجزء مشكوراً .

هذا ويتعهد المؤلف إلى الله العليّ القدير أن يكون قد وفقه في إضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف ، والله ولي التوفيق والسداد .

المؤلفون

المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الباب الأول -	
الإطار النظري للمحاسبة المالية	٧
الفصل الأول : ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها	١٦
الفصل الثاني : مفاهيم ومبادئ ومعتقدات أساسية	٢٥
الباب الثاني -	
الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية	٤٧
الفصل الثالث : المعادلة المحاسبية الرئيسية	٤١
الفصل الرابع : الإثبات الدفترية والترحيل وموازنة الحسابات	٩٩
الفصل الخامس : المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات	١٧٧
الفصل السادس : ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة	٢٢٩
الباب الثالث -	
في النظام المحاسبي والإجراءات المحاسبية في المشروعات التجارية	٢٧٣
الفصل السابع : في الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية	٢٧٧
الفصل الثامن : في ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية	٣٣٩
الفصل التاسع : المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية	٣٧١

الباب الأول

في

الاطار النظري للمحاسبة المالية

مقدمة

يتناول هذا الباب الإطار النظري للمحاسبة المالية ، حيث يبدأ الفصل الأول بمفهوم المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب لعمليات وأحداث ووقائع اقتصادية . هذه الأحداث والوقائع لا يمكن إستيعابها وتخزينها وتحليلها وإسترجاعها حين الحاجة إليها بدون وجود هذه الوسيلة . وبلى ذلك التعرف على وظيفتي المحاسبة الأساسيتين وهما القياس والإنصال ، وتوصيف كل منهما بما تلائم وتحقيق أهداف المحاسبة . وينتهي الفصل بالتعرف على بعض فروع المحاسبة وأهدافها ، وما قد ينتج عن التقدم التقني السريع واختلاف الوزن النسبي للدور الدولة في تخطيط وإدارة مواردها الاقتصادية من آثار على أهداف المحاسبة ووظائفها

وينصب الاهتمام في الفصل الثاني على تحديد علاقة الإرباط وأواصر الصلة بين المحاسبة وبعض ضروب المعرفة الأخرى ، كعلم الاقتصاد والعلوم الإدارية والسلوكية والرياضية والقانونية والهندسية . وتنتهي بتحديد موقع المحاسبة بين فروع المعرفة الأخرى من حيث درجة الإفادة والإستفادة .

وينتهي هذا الباب بالفصل الثالث الذى ينصب على المفاهيم والإفتراضات والمعايير والمعتقدات الرئيسة للمحاسبة المالية . وهذه التى تمثل الإطار الفكرى لعمل المحاسب ومرجعه فى حسم للمشاكل التى يواجهها عند القيام بإجراءات الدورة المحاسبية . لذلك نعرض بعض التعاريف الأساسية التى تمثل لغة المحاسب ، ثم نتقل إلى الإفتراضات المحاسبية التى تساعد فى تحديد إطار المحاسبة وتبسيط إجراءاتها ، وبلى ذلك عرض المنطلقات أو المعلمر المحاسبية الخاصة بوظيفتي القياس والإنصال . ويختتم الفصل ببعض المعتقدات المعرفية التى أصبحت تغطى بالقبول العام ، ويسترشد بها المحاسب فى أداء وظائفه المختلفة

الفصل الأول

في

ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها

١ - غطة الفصل :

يعرض هذا الفصل مفهوم مبدئى للمحاسبة كوسيلة منظمة للحساب عن أحداث ومعاملات اقتصادية وقعت فى الماضى أو تحدث فى الحاضر أو من المتوقع حدوثها فى المستقبل . وفى ضوء هذا المفهوم نعرض لأهداف المحاسبة التى ينبغى الوصول إليها أو تحقيقها لتلبية احتياجات المتضمن بها . ثم نتقل بعد ذلك إلى تحديد وظائف المحاسبة موضوع هذا الكتاب التى ينبغى القيام بها لتحقيق اهدافها ، ونتهى بعرض موجز ومبسط لفروع المعرفة المحاسبية المختلفة ، وتوضيح مساهمة كل منها فى تحقيق الاهداف وتلبية احتياجات المستفيدين منها .

٢ - مفهوم المحاسبة واهدافها :

المحاسبة هى أحد وأهم فروع المعرفة الانسانية للحساب المنظم ، الذى يختص بإنتاج البيانات والمعلومات ، وتوفيرها فى صورة ملائمة وتوصيلها إلى من يهمه الأمر ، لتحقيق أهداف محددة ومعروفة . لذلك يجب أن تقوم المحاسبة على نظام متكامل الأركان ، تحكمه مجموعة من القواعد والاصول المنطقية ، وينبع فى شأنه سلسلة من الاجراءات المنتظمة ، ويحل فى اطار مجموعة من المبادئ والمقاهيم المستقرة .

ويتحدد نطاق البيانات والمعلومات المحاسبية بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التى تؤثر فى ثراء الانسان ورفاهته المادية والمعنوية بالزيادة أو بالنقص ، أو التى تؤدى الى ثبات ذلك الثراء وتلك الرفاهية . ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الاحداث والمعاملات

الاقتصادية التي تكون محلاً للحساب المحاسبي المنظم استناداً إلى النطاق الزمني لكل منها . فقد ينفرد الحساب المحاسبي بأحداث ومعاملات وقعت بالفعل وبذلك فهو ينصب على الماضي ، أو قد يرتبط ذلك الحساب بأحداث ومعاملات جارية وقائمة الآن لنا فهو ينصب على الحاضر ، أما إذا كان مرتبطاً بما يتوقع أن تكون عليه الأحداث والمعاملات في زمن ليس بالماضي أو الحاضر فهو ينصب على المستقبل . إلا أنه في جميع الأحوال يلزم أن تؤثر الأحداث والمعاملات على الثروة والرفاهية بما ينعكس عليها الصيغة الاقتصادية ومن ثم تكون محلاً للحساب المحاسبي .

ويتم هذا الحساب المنظم في كل الأحوال تلبية لحاجة بشرية .

وفي ظل محدودية سعة الذاكرة البشرية من حيث استيعاب وتخزين كل الوقائع والأحداث والمعاملات ، وإمكانية استرجاع تفاصيلها ، وتحديد كل العلاقات التي يمكن أن تقوم بينها ، ومحصلة آثار كل ذلك على الثروة والرفاهية البشرية ، يأتي دور المحاسبة كوسيلة للحساب المنظم لتلبية كل أو بعض هذه الاحتياجات وذلك بما توفره من معلومات تفصيلية مرتبطة بالوقائع والأحداث والمعاملات التي تعجز الذاكرة البشرية عن استيعابها وتخزينها واسترجاعها حين الحاجة إليها . كما توفر أيضاً ملخصاً لآثار هذه الوقائع وتلك الأحداث والمعاملات ، والعلاقات القائمة بينها ، على الثروة والرفاهية البشرية . وبناء عليه يمكن القول أن الاحتياجات البشرية التي تقوم المحاسبة بتوفيرها هي معلومات مرتبطة بوقائع وأحداث ومعاملات اقتصادية تمثل محور اهتمام فرد معين أو مجموعة أفراد تربطهم مصالح مشتركة ، وتؤثر على ثرائهم ورفاهيتهم ولا يمكن تذكر واستيعاب هذا التأثير بدون هذه للمعلومات المحاسبية .

أما عن كون المحاسبة ، كوسيلة للحساب المنظم ، تنصب على أحداث ووقائع ومعاملات وقعت في الماضي أو الحاضر أو من المنتظر حدوثها في المستقبل ، فإن هذا ولا شك يكون مرتبطاً بنشأة الحاجة إلى المعلومات المحاسبية وتطورها على مر الزمن . وفي هذا الصدد يمكن القول أن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية قد نشأت لأغراض التذكير ثم تطورت لتشمل بالإضافة إلى ذلك التقرير عن نتائج أحداث ووقائع ومعاملات اقتصادية معينة ، واستقر الحال بالمحاسبة لتصبح أهم مصادر المعلومات الاقتصادية التذكيرية والتقريرية وما قد يلزم لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية في المستقبل .

وقد بلغت المحاسبة كوسيلة تذكيرية منظمة للحساب في مدن إيطاليا القديمة لمساعدة التجار على معرفة ما لهم من حقوق لدى غيرهم وما عليهم من التزامات لغيرهم^(١). ويزيادة حجم التجارة واتساع نطاق العمليات التجارية تطور اهتمام المحاسبة لتوفير المعلومات الخاصة بممتلكات التجار الأخرى بجانب تذكيرهم بحقوقهم لدى الغير والتزاماتهم قبل الغير. وفي أواخر القرن السابع عشر صدرت بعض الموائيق التجريبية في فرنسا ترتب عليها ضرورة قيام المحاسبة بوظائف أخرى تقريرية بجانب وظائفها التذكيرية. وتضمنت الوظائف التقريرية للمحاسبة حساب نتائج ممارسة المشروعات الاقتصادية لانشطتها من أرباح أو خسائر وتقديمها الى من يهمه الامر، واعداد ما أصبح من المعارف عليه بالميزانية العمومية. وهى القائمة التى تتحدد فيها ممتلكات المشروع وماله لدى الغير، وحقوق الملاك فيه والالتزامات قبل الغير، فى لحظة زمنية معينة. وخلاصة القول فقد أصبحت المحاسبة فى ذلك الوقت أداة تذكيرية ووسيلة تقريرية.

وبالإضافة إلى ما تقدم فقد صاحب التطورات الاقتصادية والثورة الصناعية، التى اجتاحت أوروبا فى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، تطورات مماثلة فى نطاق اهتمامات المحاسبة بما أدى إلى تفرعها إلى فروع تتلائم وطبيعة الحاجة إلى معلومات كما سوف يتضح فيما بعد.

وقد انبثق من ثانيا هذا المفهوم المبدئى للمحاسبة وما طرأ عليه من تطورات على مر العصور ما يسمى الآن بالنظام المحاسبى الذى يعد أهم مصدر لإنتاج معلومات اقتصادية مفيدة فى شأن اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية العامة والخاصة. وأصبح من أهم الخواص التى تنفرد بها المعلومات المحاسبية هى الصبغة الاقتصادية.

ويستخدم النظام المحاسبى بيانات كمية عديدة لإنتاج معلومات كمية عديدة، وعلى الرغم من ذلك ليست كل البيانات والمعلومات الكمية محاسبية. فقد تهتم المحاسبة مثلاً بقياس وتحديد ما يمتلكه فرد ما من ثروة فى لحظة زمنية معينة وذلك

(١) فى اعتقادي أن المحاسبة قد نشأت فى عصر قدماء المصريين كما توحى بذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام فى القرآن الكريم عندما استقر به المقام لدينا لخرقن الفرعون.

لتوفير معلومات تتعلق بقيمة الثروة أو مقدارها وخصائصها ومكوناتها في تلك اللحظة بما يمكن من اتخاذ القرارات المرتبطة بإدارة تلك الثروة واستغلالها بكفاءة وفاعلية . وعلى العكس من ذلك فإن عدد أفراد أسرة مالك هذه الثروة تقع خارج نطاق مواضيع اهتمام المحاسبة رغم أنه عدد كمي . كذلك نجد أن بعض البيانات والمعلومات الإقتصادية لا يمكن قياسها أو حسابها في صورة كمية عددية ، ومثال ذلك ارتفاع مستويات الفرد وسعائه لا يمكن قياسها محاسبيا على الرغم من أهمية ذلك إقتصادياً .

ويتضح مما تقدم أن الهدف العام للمحاسبة هو توفير البيانات والمعلومات اللازمة ، وتوصيلها إلى من يهمه الأمر لمساعدته وترشيده في شأن اتخاذ القرارات الإقتصادية . ويتحقق هذا الهدف بتفاعل وثيق الصلة بين نظامين أولها للقياس والثاني للاتصال . فالبيانات والمعلومات المحاسبية ما هي في واقع الأمر إلا نتاج نموذج للقياس ، كما أن ربطها بالغرض المستهدف منها وتوصيلها للراغبين فيها بالصورة اللازمة يقوم على أركان نموذج للاتصال المحاسبى .

ويعد نموذج القياس المحاسبى فى واقع الأمر متكامل الأركان من حيث موضوع القياس والهدف منه والأساليب والاجراءات والأسس المتبعة وكيفية التعبير عن النتائج . فموضوع القياس المحاسبى هو الثروة التى تقع فى حيازة وحده إقتصادية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاوله أوجه النشاط الإقتصادى . والهدف من القياس يمثل فى توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشأن موضوع القياس . كما يتوافر فى المحاسبة من الأساليب والاجراءات والأسس والقواعد ما يلائم تحقيق وبلوغ الهدف على أفضل صورة ممكنة . ونتائج القياس المحاسبى عادة ما تكون فى صورة كمية . وهذه الصورة بالنسبة للمحاسبة المالية موضوع هذا الكتاب عادة ما تكون بوحدة قياس موحدة هى النقود . هذا وسوف نتعرض للقياس بصورة أكثر تفصيلا فى البند التالى باعتباره الوظيفة الأولى للمحاسبة .

ويقوم نموذج الاتصال على أربعة أركان رئيسية هى : وجود مصدر للبيانات والمعلومات ، ووجود وسيلة أو أداة لتوصيل البيانات والمعلومات ، وأداة أو رسالة تتضمن البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها ، ثم أخيراً وجريد الاستفادة الذى يهمه الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية .

والأمر الذى لا جدال فيه أن نموذج القياس المحاسبى يؤدى إلى توفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن أحداث ووقائع ومعاملات اقتصادية وبذلك يتحقق الركن الأول من أركان نموذج الاتصال . ولا تقف المحاسبة عند هذا الحد وإنما تقوم أيضاً بتوصيل البيانات والمعلومات الناتجة عن القياس إلى من يهمه أمر موضوع القياس ونتائجه . ذلك عن طريق القوائم والحسابات والتقارير التى تخدم كأداة للاتصال بالإضافة إلى تضمينها البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها . ولما كان لنموذج الاتصال مبادئ وقواعد فإن الإلتزام بها يضمن زيادة فعالية المحاسبة فى تحقيق أهدافها .

٣ - وظائف المحاسبة المالية :

تأسيساً على ما تقدم يمكن القول أن للمحاسبة بفروعها المختلفة وظيفتين أساسيتين : هما القياس والاتصال ، وحيث تعدد فروع المعرفة المحاسبية كما سيرد لاحقاً ، فإن توصيف كل ركن من أركان هاتين الوظيفتين يختلف من فرع لآخر بما يتلاءم وتحقيق أهداف كل منها والتى تقع بصفة عامة فى إطار الهدف العام من المحاسبة . ولما كان موضوع هذا الكتاب منصّباً على المحاسبة المالية ، فإن توصيف وظيفتى القياس والاتصال سوف يتحدد بما يتلاءم وتحقيق أهداف هذا الفرع من فروع المعرفة المحاسبية .

ويعتبر تعريف مونترز الوظيفى للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفة القياس ، رغم قصوره فى شأن الاتصال . وينص هذا التعريف على أن المحاسبة المالية تهدف إلى :

- « أ » قياس الموارد التى تقع فى حيازة وحدات اقتصادية معينة ، « ب » قياس الحقوق أو التزامات التى تقع على عاتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها ، « ج » قياس التغيرات التى تطرأ على هذه الموارد والحقوق والالتزامات والمصالح ، « د » تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة ، وأخيراً « هـ » التعبير عن العمليات السابقة فى صورة نقدية ، باعتبار التقود وحدة قياس موحدة ^(١) .

(1) Moonitz , M., The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study No. 1., (N.Y:The American Institute of Certified Public Accountants, 1961.), P.23.

وسوف نتناول بنود هذا التعريف لتوصيف وظيفة القياس المحاسبي موضوع اهتمام المحاسبة المالية ، ثم نعود لتوصيف وظيفة الاتصال ..

(أ) قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة :

يطلق على الوحدة الاقتصادية ، التي تقع في حيازتها الموارد المرغوب قياسها ، اصطلاح « الوحدة المحاسبية » . وقد تتمثل الوحدة المحاسبية في فرد معين ، أو مجموعة أفراد معينة أو شركة كبيرة كانت أم صغيرة . وتقع عملية قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية في اطار وظيفة القياس المحاسبي وتعد من أهم وأصعب أركانها كما سيتضح من الدراسة فيما بعد . ويعنى قياس الموارد تحديد قيمتها أو مقدارها في لحظة زمنية معينة . وتشمل الموارد كل الممتلكات التي تقع في حيازة الوحدة لمحاسبية وكذلك حقوقها قبل الغير ، سواء أكانت هذه الحقوق ماله أو عينيه . فالأراضى والمباني والبضاعة والتفدية التي يمتلكها فرد معين ، ومستحقته المالية والمادية طرف الغير كلها تعتبر من موارد ويطلق عليها محاسبياً اصطلاح الأصول .

(ب) قياس الحقوق أو الإلتزامات ومصالح الملاك :

قد تتمثل الحقوق التي تقع على عاتق الوحدة الاقتصادية في مديونات للغير بخلاف الملاك . وهذه المديونات تكون لأجل مسمى ويطلق عليها محاسبياً اصطلاح « الإلتزامات » . وهذه الإلتزامات إما أن تكون في صورة مالية كالحصول على قرض من البنك أو الإلتزام بسداد قيمة بضاعة تم شراؤها على الحساب لأجل مسمى ، أو قد تكون في صورة عينية كالإلتزام بتوريد سلعة أو خدمة تم تحصيل قيمتها مقدماً بمعرفة الوحدة الاقتصادية . أما مصالح الملاك فتتمثل في الإستثمارات المباشرة ، والتي يطلق عليها محاسبياً اصطلاح « رأس المال » أو الإستثمارات غير المباشرة التي يطلق عليها محاسبياً « الأرباح المحجوزة » . هذا وتختلف حقوق الملاك عن الإلتزامات في أن الأولى لا يحق للملاك استردادها ما دامت الوحدة المحاسبية مستمرة ، بينما الثانية يلزم الوفاء بها في الموعد المحدد لاستحقاقها . ويطلق على مصالح الملاك محاسبياً اصطلاح « حقوق الملكية » . وكما هو الحال في الموارد فإن قياس الإلتزامات وحقوق الملكية يعنى تحديد مقدار أو قيمة كل منها في لحظة زمنية معينة .

(ج) قياس التغيرات التي تطرأ على الموارد والالتزامات ومصالح الملاك :

يعد انتاج السلع وتوفير الخدمات الهدف الأساسي من قيام المشروعات التي تهدف إلى تحقيق الربح . وعند استخدام الموارد المتاحة لمشروع معين (وحدة محاسبية معينة) لتحقيق هذه الأهداف فإن هذا يؤدي إلى تغيير في شكل ومزيج الموارد المتاحة كما يؤدي إلى تغير قيمتها بتدفق الانتاج من السلع والخدمات وأسباب أخرى . وعندما يستخدم المشروع مورد معيناً لإنتاج سلعة معينة فإن احلال ما يستنفد من هذا المورد لأغراض استمرار المشروع قد يتلّى بسداد القيمة نقداً أو الإلتزام بسدادها آجلاً . كما أن بيع ما ينتجه المشروع من سلع أو خدمات قد يترتب عليه أرباحاً أو خسائر تؤثر في حقوق الملاك . بالتالي فإن مزاوله المشروع (أو الوحدة المحاسبية) لأعماله يترتب عليه تغيير في شكل ومزيج تشكيلية الموارد ، كما يترتب عليها تغيير في التلزامات المشروع وحقوق الملاك فيه . وتؤدي هذه التغيرات في النهاية إما إلى زيادة حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى أرباح أو إلى نقص حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى خسائر . ومن ثم فإن قياس التغيرات بهدف إلى التعرف على ما يحققه المشروع (الوحدة المحاسبية) من أرباح أو خسائر .

(د) تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة :

إذا كان نشاط الوحدة المحاسبية مستمراً ، وكانت التغيرات التي تطرأ على الموارد والالتزامات وحقوق الملاك هي الأخرى مستمرة لارتباطها باستمرار مزاوله الوحدة المحاسبية لنشاطها ، فإن قياس هذه التغيرات لا بد وأن يرتبط بفترات زمنية محددة ، ليتمكن التوقف في نهايتها على نتائج النشاط الذي نم خلال كل منها . ولذلك أصبح من الضروري تخصيص التغيرات التي تطرأ خلال فترة زمنية معينة لتلك الفترة لتمكين قياس نتيجة عمليات الفترة قياساً سليماً . ويطلق على هذه الفترات المعينة محاسبياً الفترة المحاسبية ، وهي عادة سنة ميلادية كاملة ، ما لم تقتضى الظروف خلاف ذلك هذا ويتطلب تخصيص هذه التغيرات اتباع قواعد واجراءات محاسبية معينة ، ومن ثم فإن لم تكن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها فلا داعي لعمل هذا التخصيص لأن التغيرات في هذه الحالة سوف تخص الفترة التي حدثت فيها .

(هـ) التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة

حيث تقوم المحاسبة عموماً والمحاسبة المالية خصوصاً على القياس الكمي ، وحيث لا يكمن تجميع الأشياء غير المتجانسة دون الاستعانة بمقياس كمي مشترك ، فإن وجود هذا المقياس يعتبر مقدمة أساسية لامكانية القياس . ونعد النقود المقياس الكمي الموحد الذي تستخدمه المحاسبة المالية في القياس . وكان الافتراض المحاسبي السائد إلى عهد قريب وما زال سائداً في كثير من الأحيان ، أن وحدات النقود متجانسة على مر الزمن ، بمعنى ثبات القوة الشرائية للنقود

هذا وأن كان تعريف مونتر يعد ملائماً لتطبيق إطار وظيفة القياس المحاسبي فإنه ولاشك قاصراً في شأن وظيفة الاتصال . ذلك حيث تعد وظيفة التقرير التي تقع في إطار الاتصال من أهم وظائف المحاسبة ⁽¹⁾ .

وتبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهي وظيفة القياس حيث لا بد من توصيل المعلومات (أو البيانات في بعض الأحيان) التي تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا القياس ، ولتحقيق الهدف الذي تم القياس من أجله . وتدرج وظيفة الاتصال في المحاسبة المالية حول التقارير والحسابات والقوائم المالية عموماً ، بخاصة الحسابات التي تظهر نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر خلال الفترة المحاسبية ، والقوائم التي تظهر قيمة الموارد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك فيها والتزامات الوحدة للغير في نهاية الفترة . والقائمة الأساسية التي تظهر ذلك يطلق عليها « الميزانية العمومية » . وتعد المعلومات التي تتطوى عليها هذه الحسابات والقوائم مفيدة وموثوق فيها لخدمة الملاك والدائنين والجهات الحكومية وغيرها في عديد من الأغراض .

وخلاصة القول فإن وظيفة القياس تتطوى على تحليل وتسجيل العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية وتصنيف وتنسيق وتجميع البيانات التي تترتب على هذه العمليات ، وتحويلها إلى معلومات مفيدة ، ويأتي دور وظيفة الاتصال حيث يتم تلخيص النتائج وعرضها في صورة مفيدة وإبلاغها لمن يهمه الأمر . وعادة ما يتم ذلك

(1) W.A.Paton. Essentials of Accounting. Rev ed. (N Y: Macmillan, 1949)

فى صورة مجموعة من الحسابات والقوائم العامة .

والمحاسبة المالية وهى بصدد تنفيذ وظائفها فى سبيل تحقيق أهدافها نلتزم بمجموعة متعارف عليها ومستقرة من المبادئ ، وتعمل طبقاً لتسق منظم من الإجراءات المنطقية المتميزة ، كما تستند على مجموعة من المفاهيم الخاصة التى أدت إلى ضرورة تمييزها عن فروع المعرفة الإنسانية الأخرى . وسوف نعرض لذلك ، فى الفصل الثالث من هذا الكتاب .

٤ - فروع المحاسبة :

لم تكن المحاسبة فى بداية ظهورها فى أواخر القرن الخامس عشر الميلادى تعدو عن كونها نظاماً بسيطاً لتسجيل المعاملات المالية للتجار فى مدن إيطاليا القديمة كما سبق القول . وكان هذا التسجيل يتم طبقاً لما يسمى بقاعدة القيد المزدوج التى سبقت تفصيلها ومبرراتها فيما بعد . ولم يبدأ التطور الحقيقى للمحاسبة إلا فى أواخر القرن الثامن عشر حيث كان للثروة الصناعية وبداية ظهور المشروعات الكبيرة عظيم الأثر فى هذا التطور . فقد ظهرت الحاجة إلى توفير مزيد من المعلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن مشروعات كبيرة الحجم ومتباعدة فى أوجه النشاط . وقد أدى ذلك إلى توسيع نطاق عمل المحاسبة وبداية ظاهرة تعدد فروعها . فأصبحت المحاسبة المالية - Financial Accounting وتلخيصها استمراراً لتسجيل العمليات طبقاً لقاعدة القيد المزدوج ، وتصنيفها وتلخيصها وتجميعها لأغراض إعداد الحسابات التى تظهر نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر وإعداد الميزانية التى تظهر أصول المشروع وحقوق ملاكه والتزاماته وظهرت محاسبة التكاليف Cost Accounting لنفى بحاجة المشروعات الصناعية من معلومات عن تكلفة ما تنتجه من منتجات عن طريق تحليل وحصر وتبويب وتجميع عناصر التكلفة وحساب تكلفة وحدة المنتج منها . كما ظهرت الحاجة أيضاً إلى المحاسبة الحكومية Governmental Accounting لتنظيم وضبط ورقابة تصرفات الحكومة .

وكنتيجة للتقدم التكنولوجى السريع والكبير الرهيب لحجم المشروعات فى العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادى ، واتجاه واقع الحاضر

إلى إطلاق عنان قوى العرض والطلب في تحديد أسعار السلع والخدمات وانتشار التخطيط الاقتصادي بدرجاته متفاوتة في العديد من الدول - وخاصة النامية منها - زادت الحاجة إلى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروعها لتفي بحاجة العصر إلى بيانات ومعلومات اقتصادية ظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد إدارة المشروعات الكبيرة في اتخاذ قرارات التخطيط المستقبلي وتقييم فعالية قراراتها الماضية وفرض الرقابة المستمرة على عملياتها والاعتماد على الأنظمة المعاونة وخدمات الحاسبات الآلية والاستعانة بالنماذج الرياضية والكمية في حل المشاكل المعقدة ، ولذلك ظهرت المحاسبة الإدارية Management Accounting لتوفر للإدارة المعلومات الملائمة في الوقت وفي الصورة الملائمة لحل مشكلة معينة أو لاتخاذ قرار معين كما ظهرت المحاسبة القومية National Income Accounting إبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومي ومساهمة القطاعات الانتاجية المختلفة فيه ومدى اعتمادها على بعضها البعض ومدى الاعتماد على دول العالم الخارجى ، وذلك للتمكن من توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع ككل بما يزيد من رفاهيته ويوفر حاجات افراده المتعددة .

هذا وقد صاحب هذه التطورات انفصال اطاره الوحدات المحاسبية عن ملاكها وقيام علاقة الوكالة بين الفئتين بما أدى إلى ظهور الحاجة إلى اضعاء مزيد من الثقة على المعلومات المحاسبية ، وذلك عن طريق مراجعتها وتدقيقها بمعرفة جهة متخصصة ومستقلة وبالتالي ظهرت المراجعة Auditing كأحد فروع المعرفة المحاسبية لتفي بهذا الغرض وغيره . وتهدف المراجعة عموماً إلى التحقق من دقة المعلومات المحاسبية وخاصة تلك التى تنتج عن المحاسبة المالية

وبهذا العرض الموجز لأهداف المحاسبة بصمة عامة ووظائفها وفروعها يكون قد تحقق الهدف من هذا الفصل في شأن تعريف القارىء بها . ويعرض الفصل التالى الى تحديد موقع المحاسبة من فروع المعرفة الأخرى

أسئلة وحالات نظرية

على الفصل الأول

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

عرف المحاسبة ، وأهدافها ، ووظائفها ، وفروعها .

السؤال الثاني :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو ميوباب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر المحاسبة أحد وأهم فروع المعرفة الإنسانية لحساب المنظم الذى يختص فقط بإنتاج البيانات والمعلومات الاقتصادية .

(ب) يتحدد نطاق البيانات والمعلومات المحاسبية بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التى لا يشترط أن تؤثر فى تغير ثراء الانسان ورفاهيته أو ثباتهما .

(ج) يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأحداث والمعاملات الاقتصادية التى تكون محلاً للحساب المحاسبى المنظم استناداً إلى النطاق الزمنى لكل منها .

(د) يقتصر اهتمام المحاسبة على الاحداث والمعاملات الاقتصادية التى وقعت فى الماضى دون الحاضر والمستقبل .

(هـ) يأتي دور المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب لتلبية احتياجات إلى معلومات تعجز الذاكرة البشرية عن استيعابها ، وتخزينها ، واسترجاعها ، وتحديد العلاقات القائمة بينها .

(و) يستخدم النظام المحاسبى بيانات عديدة كمية لإنتاج معلومات عديدة

كمية لا يشترط أن يكون لها صيغة اقتصادية

(ح) هناك بعض البيانات والمعلومات الاقتصادية الهامة التي لا تدخل في مواضيع اهتمام المحاسبة نظراً لعدم امكانية قياسها في صورة كمية .

(ط) يتحدد الهدف العام للمحاسبة في توفير البيانات والمعلومات الملائمة لتتخذى القرارات الاقتصادية .

(ى) يمكن تحقيق الهدف العام للمحاسبة من خلال نموذج متكامل الأركان للقياس المحاسبى فقط .

(ك) لا قيمة لنتائج نموذج القياس المحاسبى من معلومات دقيقة وملائمة بدون وجود نموذج جيد ومتكامل الأركان للاتصال .

(ل) يقوم نموذج الاتصال على ثلاثة أركان رئيسية .

(م) لا يختلف توصيف كل ركن من أركان وظيفتى القياس والاتصال المحاسبى باختلاف فروع للمرفة المحاسبية .

(ن) يعتبر تعريف موترز الوظيفى للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفتى القياس والاتصال .

(د) ينصب موضوع القياس المحاسبى على الموارد المملوكة التى تقع فى حوزة الوحدة المحاسبية فقط .

(س) يتم قياس الموارد والالتزامات وحقوق الملاك فى أى لحظة بهدف تحديد مكوناتها ومقدارها أو قيمتها فى تلك اللحظة .

(ص) ليس من الضرورى أن يترتب على ممارسة الوحدة المحاسبية لنشاطها أى تغير فى شكل وقيمة مزيج الموارد والالتزامات وحقوق الملاك .

(ع) يمكن تحديد ربح أو خسارة المشروع خلال فترة زمنية معينة بقياس التغيرات التى تطرأ على حقوق الملكية فى تلك الفترة .

(غ) القياس النقدى الموحد للموارد والالتزامات وحقوق الملاك والتغيرات فيها

عبر الزمن يتضمن افتراض ضمنى مؤداه أن القوة الشرائية للنقود ثابتة .

(ف) تبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفه القياس .

(ق) تقوم وظيفة الاتصال بالدور الاعلامى للبيانات والمعلومات الاقتصادية التى انتهت اليها وظيفة القياس .

ثانيا : الحالات النظرية :

يعتبر نموذج القياس المحاسبى متكامل الأركان ، من حيث موضوع القياس ، والهدف منه ، والأساليب والإجراءات والأسس المتبعة ، وكيفية التعبير عن النتائج .

أشرح هذه العبارة

الحالة الثانية:

بعد التخصيص الزمنى للتخيرات فى اللوارد والإلتزامات وحقوق الملاك من الأمور الضرورية لتحديد نتائج الأعمال بصورة سليمة .

أشرح هذه العبارة فى ضوء استمرار الوحدة المحاسبية فى ممارسة نشاطها م
عدمه .

الحالة الثالثة :

بدأت المحاسبة كوسيلة تذكيرية فى مدن ايطاليا القديمة ، ويصدر بعض الموائق التجارية بفرنسا اتسع مجال المحاسبة ليشمل التقرير عند نتائج الأعمال واعداد ما يسمى الآن بالميزانية العمومية .

أشرح ذلك موضحاً مراحل تطور المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب .

الحالة الرابعة :

لقد كان للتقدم التقنى السريع ، وكبر حجم المشروعات ، وتغير شكل الملكية والإدارة دوراً كبيراً فى تطوير المحاسبة وتفرعها وتوسيع نطاق اهدافها بما يفى بحاجة العصر من البيانات والمعلومات الاقتصادية .

علق على هذه العبارة ، موضحاً فروع المحاسبية وأهدافها ومدى تمشيها مع الظروف الاقتصادية الراهنة .

الفصل الثانى

فى

المفاهيم والاقتراضات والمعايير والمعتقدات

الرئيسية فى المحاسبة المالية

١ - خطة الفصل :

تناولنا فى الفصل الأول الأهداف العامة للمحاسبة ووظائفها وفروعها ، كما وضحنا فى الفصل الثانى علاقة الصلة والارتباط بين المحاسبة ودروب المعرفة الأخرى . ويصبح من الضرورى أن نتعرف على مفهوم بعض المصطلحات الرئيسية فى المحاسبة والتي سوف نعتاد على استخدامها فيما بعد ، كما يلزم التعرف على بعض الاقتراضات الرئيسية التى تقوم عليها المحاسبة المالية بصفة عامة ، وتفهم بعض المعايير الأساسية التى تعمل فى إطارها ، وذلك بالإضافة الى بعض المعتقدات العرفية التاريخية التى ما زالت تؤثر فى المحاسبة المالية حتى وقتنا هذا . وسوف نتناول كل من هذه الأمور بقليل من التفصيل والإيضاح فى هذا الفصل تاركين بيان آثارها على أهداف ووظائف وإجراءات المحاسبة لما يلى ذلك من دراسة فى هذا الكتاب .

٢ - بعض التعاريف الرئيسية :

نستعرض فيما يلى توضيح مفهوم بعض المصطلحات الضرورية لتفهم المبادئ والإقتراضات والمعتقدات الأساسية فى المحاسبة المالية .

٧- الوحدة المحاسبية : حيث قمنا بتعريف المحاسبة بأنها وسيلة منظمة للحساب فلا بد وأن يكون هذا الحساب لشيء معين وفرض معين . والشيء المعين هو الأحداث والمعاملات والوقائع الاقتصادية . وحيث أن هذه تقع فى كل المجتمعات وتتم

بين عدد كبير من الأفراد والمشروعات ، فإن هذا الحساب المتظم لا بد وأن يخضع معاملات فرد معين ، أو مشروع معين حتى يصبح ممكناً من ناحية ، ومفيداً من ناحية أخرى . وهذا الفرد أو المشروع يطلق عليه الوحدة المحاسبية . فالوحدة المحاسبية إذن هي مشروع اقتصادي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدمياً أو مهنياً ، ومن ثم فهي تعتبر منتجاً للسلع والخدمات الاقتصادية القادرة على اشباع رغبات الأفراد . ويتراوح مدى تشتت ملكية الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عدد كبير جداً من الأفراد . فهي قد تكون مملوكة مثلاً لفرد واحد ويطلق عليها في هذه الحالة المشروع الفردي ، وقد تكون مملوكة لعدد من الأفراد بالمشاركة ، ويطلق عليها شركة أشخاص ، كما قد تكون مملوكة لعدد كبير من الأفراد بالمساهمة ، ويطلق عليها شركة المساهمة ، كما قد تكون الوحدة المحاسبية تابعة لهيئة أو جهة حكومية أو غير حكومية . وهي من وجهة النظر المحاسبية لها شخصيتها المعنوية المستقلة استقلالاً تاماً عن ملاكها بصرف النظر عن الشكل أو الكيان القانوني لها ، وتمثل مركز الإهتمام الذي يدور حوله النظام المحاسبي .

٢ الفسترة المحاسبية : يرغم أن عمليات المشروع الذي يعد بمثابة وحدة محاسبية يفترض إستمرارها ، كما سوف نرى فيما بعد ، فإنه يلزم للمعلومات المحاسبية حتى تؤدي الغرض منها أن يتم إعدادها وتقريرها على فترات دورية . فتقوم المحاسبية بإظهار نتائج عمليات المشروع التي تمت خلال فترة زمنية معينة حتى يتمكن القائمون على إدارة المشروع من الوقوف على مدى تقدمه في طريقة إلى تحقيق أهدافه ، ويخططون لما يجب عليهم عمله في ضوء ما تم ، كما يتمكن الملاك من التوقف على مقدار العائد على رؤوس أموالهم المستثمرة في المشروع كأساس لاتخاذ القرارات المناسبة في هذا الشأن ، كما تقوم المحاسبة بإظهار المركز المالي للمشروع من حيث ما يقع في حوزته من أصول أو موارد وما يقع على عاتقه من إلتزامات وحقوق ملكية في تاريخ معين . ويطلق على الفترة الزمنية التي تقوم المحاسبة بإظهار نتائج العمليات لها وإظهار المركز المالي في نهايتها ، اصطلاح « الفترة المحاسبية » . وتكون الفترة المحاسبية لأغراض المحاسبة المالية في العادة سنة ميلادية كاملة يختلف تاريخ بدايتها من نشاط إلى آخر ، ما لم تكن هناك ظروف خاصة تستدعي أن تكون الفترة المحاسبية

أطول أو أقل من سنة ميلادية .

١٥ الأصول : الأصول هي مجموعة المولد الاقتصادية للملكة للوحدة المحاسبية والمتاحة للاستخدام في نشاطها . وقد تكون الأصول في شكل موارد إنتاجية طويلة الأجل مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات ، وسائل النقل والانتقال ، ويطلق عليها في هذه الحالة أصول ثابتة . كما قد تكون الأصول في صورة نقدية سائلة أو يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة ، مثل المخزون من المواد والبضاعة ، ومدينويات الغير للوحدة المحاسبية كعملائها مثلاً ، والنقدية الموجودة في خزائنها وفي حساباتها في البنوك ، ويطلق عليها في هذه الحالة الأصول المتداولة . وعلى هذا فأساس التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة هي درجة سيولتها أو قابليتها للتحويل إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة نسبياً . ويلاحظ أن الأصول الثابتة لا يتم إقتاتها لغرض إعادة بيعها وإنما لغرض إستخدامها في نشاط المشروع على مدار حياتها الإنتاجية . كما يطلق على الأصول الثابتة مضافاً إليها المخزون باختلاف أنواعه الأصول غير النقدية لأن لها كيان عيني ولها قيمة اقتصادية ذاتية كائناً فيها ، ويطلق على باقي الأصول المتداولة الأصول النقدية لأنها تمثل حقوقاً نقدية في صورة وحدات نقدية معينة . ومن ثم نجد أن القيمة الاقتصادية للأصول غير النقدية تنقلب تبعاً لتقلبات الطلب والعرض عليها ، بينما القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات في قوتها الشرائية .

١٦ المخصص : المخصص تمثل حقوقاً للغير بما فيهم الملاك في أصول الوحدة الاقتصادية ، وتتساوى معها دائماً في المقدار . ويمثل ما يتبقى من الأصول بعد استبعاد التزامات الوحدة السارية للغير ، حقراً ، ملاكها فيها ، ويطلق عليه حقوق الملكية . وبذلك تنقسم المخصص إلى قسمين : الأول يمثل حقوق الملكية ، والثاني يمثل الإلتزامات .

وتشمل حقوق الملكية على القيمة المالية للموارد الاقتصادية التي يقدمها الملاك كرأس مال للوحدة لتمكينها من مزاولة نشاطها ، وعلى ما تقوم الوحدة بتحقيقه من الأرباح يتقرر الاحتفاظ بها فيها كتعزيز لمرتكزها المالي وتوسيعاً لنشاطها والتي يطلق عليها أرباحاً محجوزة . ولا تلتزم الوحدة الاقتصادية برد حقوق الملكية مادام نشاطها

مستمراً حيث لا ترتبط حقوق الملكية بأجل محدد للوفاء . ويمكن لحقوق الملكية أن تتغير في المقدار نتيجة تراكم الأرباح المحتفظ بها ، أو كنتيجة لزيادة رأس المال ، أو انخفاضه في ظل ظروف معينة وبشروط معينة .

أما الإلتزامات فهي تمثل الإلتمان الذي يقدمه الغير للوحدة المحاسبية في صورة موارد مالية لأجل مسمى أو غير مسمى وعلى سبيل الدين . وهي تشمل القروض التي تحصل عليها الوحدة من الغير كالبنوك مثلاً ، وسواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، وتشمل مديونية الوحدة لمورديها ومستحقات العاملين فيها من أجور وإيجارات لم تسدد بعد ، وما شابه ذلك .

٢٥ الميزانية العمومية - قائمة المركز المالي : الميزانية العمومية هي كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، ونصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، في تاريخ معين . ويطلق عليها « الميزانية » لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية ، كما يطلق عليها « عمومية » من ناحية أخرى ، لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين . ويطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار « حقيقة » المركز المالي للوحدة المحاسبية وقرنتها على الإستمرار في نشاطها والوفاء بإلتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالي Statement of Financial Position من أهم التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية .

٢٦ الإيرادات : يزاول المشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء . وتمثل مبيعات المشروع من السلع التي ينتجها أو يبيعها فيها أو من الخدمات التي يؤديها ، المصدر الرئيسي للإيرادات التي يحصل عليها من مزاولته نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة أن الإيرادات تتمثل في مقدار الزيادة أو الإضافة التي تطرأ على أصول المشروع نتيجة مزاولته العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة في شكل أصول غير نقدية كالمخزون مثلاً أو في شكل أصول نقدية ، وبشرط أن لا يقابلها زيادة في رأس المال أو في إلتزامات المشروع للغير . ويتم قياس الإيرادات

بالقيمة الماثية للأصول التي تتراكم لدى المشرع أو الحقوق التي تنشأ له قبل انغير مقابل تبادر ما ينتجه من صنع وخدمات مع الغير . ومن أمثلة هذه الإيرادات قيمة مبيعات البضاعة وتأدية الخدمات للغير . وفوائد القروض الممنوحة للغير : وما شابه ذلك .

٧ - **التكلفة :** التكلفة تتمثل فيما يتكبده المشروع من تضحيات بأصول أو بقيام التزامات عليه للغير في سبيل الحصول على أصول أخرى ، سواء كان ذلك لأغراض إستخدامها في العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها ولكنه يشترط أن تكون هذه الأصول غير نقدية . فمثلاً قيام المشروع بشراء آلات نقداً يترتب عليه زيادة الأصول غير النقدية ، وانخفاض قيمة النقدية عما كانت عليه قبل هذا التصرف . كما يؤدي قيام المشروع بشراء سيارات مثلاً على الحساب إلى نشأة التزام عليه يجب الوفاء به في تاريخ معين .

٨ - **المصروفات :** هي كل التكاليف التي تستفدى سبيل الحصول على الإيرادات ، أو هي الأصول التي تستفد أو تستخدم في سبيل الحصول على إيرادات . تكلفة البضاعة التي يتم بيعها مثلاً ، فهي تتحول إلى مصروف مقابل الحصول على الإيرادات التي تتمثل في سعر البيع . وكذلك الإيجار والأجور والمرتبات والنور والمياه وما إلى ذلك تعتبر من قبيل المصروفات اللازمة للحصول على الإيرادات .

الربح : هو ناتج مقابلة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات . أي هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات بشرط زيادة الإيرادات عن المصروفات . أما إذا كانت المصروفات تزيد عن الإيرادات فإن الفرق الناتج عن المقابلة يكون خسارة .

٩ - **الحساب المحتسبي :** هو حساب يوضح بنود الإيرادات ومقدارها ونود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلتها (أي الفرق بينهما) من ربح أو خسارة . وهو يظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هي في العادة لفترة المحاسبة . وتكون نتيجة المقابلة أرباحاً إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات : أما إذا حدث العكس فتكون نتيجة المقابلة خسارة . ويمكن أن ينقسم الحساب باختصار إلى عدد

من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سيرد شرحه فيما بعد .

٣ - الافتراضات المحاسبية :

تقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تساعد في تحديد إطارها وتيسير أداء وظائفها وتبسيط من إجراءاتها . كما تقوم المحاسبة على عدة منطلقات أساسية تمثل الإطار النظري للتوفيق بين وظائف المحاسبة وأهدافها وتمثل المعايير التي يركن إليها المحاسب في أداء عمله بصدد توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتلاءم مع الغرض المستهدف منها . كما يوجد أيضاً عدد من المعتقدات التاريخية التي صاحبت المحاسبة في مراحل تطورها وما زالت تؤثر في إجراءات الممارسة العملية للمحاسبة حتى وقتنا هذا . ورغم أن غالبية الكتابات المحاسبية لا تفرق بين الافتراضات Assumptions والمنطلقات أو المعايير Postulates or Standards ، والمعتقدات Conventions ، إلا أننا سوف نقوم بمعالجة كل منها على حدة لإختلاف مفهومها وأهدافها . وتتناول الافتراضات المحاسبية في هذا البند على أن تتناول المنطلقات والمعتقدات في البنود التي تليه .

(أ) افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الإهتمام في المحاسبة المالية . ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبي الذي يتم تصميمه لها بحيث ينطى الأنشطة التي تقوم الوحدة بمزاولتها ويصكس العمليات التي تكون بنفسها طرفاً فيها ، وذلك دون النظر للأنشطة الخاصة بأصحاب المصلحة فيها . فالوحدة المحاسبية إذن هي كيان معنوي مستقل يفترض إمكانية تعامله مع الكيانات الأخرى سواء كانت حقيقية كالأفراد أو معنوية مثل المصالح والهيئات الحكومية أو الوحدات المحاسبية الأخرى .

(ب) افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية مستمرة في عملياتها في المستقبل ، ما لم
يقم الدليل على عكس ذلك . ويعتبر هذا الافتراض أساسياً لتبرير كس ونواعد القياس
والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبي
مثلاً عند قياس المركز المالي للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالتقييم التاريخية للأصول
المختلفة ولا يهتم بقيمتها التبادلية في السوق في تاريخ إعداد القائمة ، وذلك زعماً بأن
المشروع لا تهمه القيم التبادلية لهذه الأصول ما دام مستمراً في عملياته في المستقبل
ومن ثم لن يقوم ببيعها في الحال ، وإنما سوف يستمر في استثمارها .

(ج) افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود :

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً ، وما زالت في أغلب الأحوال ، على افتراض أن
وحدة القياس المحاسبي - وهي النقود - ثابتة القيمة على الزمن ، أو أن التقلبات
التي تطرأ على قيمتها تعتبر من الضائقة في معظم الأحيان بحيث لا تؤثر في صحة
القياس المحاسبي لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الأساس
يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراة منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة
أصول تم شراؤها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانساً في وحدات قياسه تأسيساً
على هذا الافتراض . وقد أصبح افتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب
المالية الثانية وما زال . فالقوة الشرائية للنقود أصبحت في انخفاض مستمر في كل
دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات في قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها
وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود (المستوى العام
للأسعار) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضي ضرورة إسقاط هذا الافتراض
وقد علت العديد من الممارسات في عدد من الدول المتقدمة عن هذا الفرض بطرق
متفاوتة للتغلب على أثر مشكلة التقلبات في المستوى العام للأسعار على مصداقية
البيانات المحاسبية . وسوف يكون هذا الموضوع محل دراسة مطبوعة متقدمة وبالتالي
لن نتعرض للجدل المحاسبي بشأن هذه المشكلة الآن .

٤ - المنطلقات أو المعايير الخاسية :

سبق أن ذكرنا أن المعايير والمنطلقات الخاسية هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو هي وسيلة التوفيق بين الأداة والغاية . وحيث عرفنا الخاسية وظيفياً في الفصل الأول على أنها نظام للقياس ونظام للاتصال يهدف إلى توفير بيانات ومعلومات ودية وصالحة لاتخاذ القرارات ، فإن هذا يستدعي منا أن نوضح للمنطلقات والمعايير التي تربط كل من وظيفة القياس والاتصال بالهدف المرغوب التوصل إليه على الوجه الأكمل ولو من الناحية النظرية . ولعل المعايير والمنطلقات التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية في سنة ١٩٦٦ تعد بحق من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي في هذا الشأن . أما من الناحية العملية ، أي للممارسة الفعلية ، فيحكمها ما يسمى بالمبادئ الخاسية المقبولة قبولاً عاماً (من الممارسين طبعاً) . بمعنى آخر فإن المعايير تنظم ما يجب أن يكون ، بينما المبادئ المقبولة قبولاً عاماً تحكم ما هو كائن فعلاً . وسوف نعرض في هذا البند للمنطلقات والمعايير ، ونعرض بالمبادئ في البند التالي . وفيما يلي عرض مختصر للجمعية ^(١) :

معايير القياس :

وهي تتكون من أربعة معايير أساسية مرتبة على حسب درجة أهميتها وذلك النحو التالي :

- | | |
|-------------------|------------------------------------|
| Relevance | (أ) الصلاحية للفرض المستهدف منها |
| Verifiability | (ب) القابلية للتحقق منها |
| Freedom from Bias | (ج) الإلتزام بالموضوعية |
| Quantifiability | (د) القابلية للقياس الكمي |

وسوف نتناول كل من هذه المعايير من حيث المفهوم والمضمون والأثر على أهداف ووظائف الخاسية وذلك بقليل من الإيضاح :

(1) Committee on Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory, (The American Accounting Association, 1966), pp. 6 - 3.

(أ) الصلاحية للعرض المستهدف منها :

يقتضى هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعداده من أجله . ولما كانت للمعلومات المحاسبية الناجمة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجوعات مختلفة من المستخدمين تبين إحتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً ، فإن الأمر يقتضى - تطبيقاً لهذا المعيار - إقتراض أهداف معينة ومحددة يرغب فى تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات . وهذا هو ما يحدث فعلاً فى المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالى هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبى .

ونعني علينا الإعتراف فى هذا المجال أن التطبيق والممارسة العملية فى المحاسبة المالية حتى وقتنا الحاضر تنقيد بعدد من القواعد والإفتراضات المحاسبية ، التى درج العرف المحاسبى على إستخدامها لفترة طويلة والتى أصبحت مروفة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وتقلل من صلاحية المعلومات المحاسبية للعرض المستهدف منها بدرجة كبيرة ، وقد تؤدي فى بعض الأحيان إلى عدم صلاحيتها على الإطلاق . رغم ذلك فلن نستطيع تناول هذا الموضوع بالجدل والتحليل على هذا المستوى المبثى من الدراسة

(ب) القابلية للتحقق منها :

معيار القابلية للتحقق فى مجال المحاسبة المالية يعنى ضرورة وجود أدلة ثابتة موثوقة فيها لمخرجات نموذج القياس من معلومات وتتمثل هذه الأدلة عادة فى مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التى يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر . غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعنى أن تتوافر فى المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساساً سليماً لإنحاد القرارات . وبحيث يمكن اتخاذ نفس القرار إستناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية إحلاف الأشخاص القائمين بإتخاذها . ومعنى ذلك ، حود دلالة محددة ومعينة ولها إستعمالها الدائى للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن شخصية الفاحص

أو المستفيد من هذه المعلومات

وبالتالى فإن تمتد الدلالات عن إنحرافاً عن المعيار مما يقتضى إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيح الوضع . ويعتبر هذا المعيار صفة أساسية وهامة يجب أن تتوافر فى المعلومات المحاسبية . وكما هو الحال بالنسبة للمعيار السابق ، فإن التطبيق والممارسة العملية فى مجال المحاسبة المالية فى وضعها الراهن لا تلتزم بهذا المعيار بهذه الصورة الواسعة وإنما تسعى إلى الإلتزام بالتحقق فى مفهومه الضيق السابق الإشارة إليه .

(جـ) الإلتزام بالموضوعية :

وبعنى بالموضوعية فى التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصى بقدر الإمكان ، والإستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية . والموضوعية بهذا المفهوم هى تولم التحقق ووجهه الآخر ويطلق عليهما فى كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعى . ولا يختلف مدلول هذا المعيار من وجهة نظر الجمعية كثيراً عن مدلوله التقليدى ، وإن كان يعنى من وجهة نظرها أن لا تكون المعلومات المحاسبية متحيزة لصالح مجموعة من المستخدمين على حساب المجموعات الأخرى ، الأمر الذى يتعين منه أن تكون هذه المعلومات واقعية .

(د) القابلية للقياس الكمي :

جرت العادة على إستخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذى يتم إتباعه فى إعداد التقارير والقوائم المحاسبية ، وخاصة منها ما ينتج عن المحاسبة المالية . وكان ذلك نتيجة حماية لعدم إمكانية إستخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية ، وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها ، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها . ولما كان الإلتزام بالقياس النقدي يؤدى فى الكثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى ، وتكون فى العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التشوّهات الناتجة عن الإعتماد على المقياس النقدي دون غيره ، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية إلى التعامل فى كل البيانات التى يمكن

قياسها قياساً كمياً وإنتاج المعلومات التي يمكن قياسها كمياً ، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً . ورغم ذلك فما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على القياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية .

وتجسد هذه المعايير الأربعة الإطار العام لنظام القياس المحاسبي وأهدافه وأركانه والشروط اللازم توافرها في البيانات التي يتعامل معها ، والمعلومات الناتجة عنه . ولما كانت وظائف المحاسبة لا تقتصر على القياس وإنما تتضمن أيضاً الاتصال ، بمعنى توصيل البيانات والمعلومات الناتجة من القياس للراغبين فيها في الوقت الملائم وفي الصورة المناسبة والدلالة التي تتفق مع الحاجة إليها ، فقد أوردت جمعية المحاسبة الأمريكية أيضاً خمسة معايير لتحديد الإطار العام لوظيفة الاتصال . ورغم أن الجمعية أطلقت عليها « إرشادات الاتصال » ، *Communication guidelines* تمييزاً لها عن معايير القياس الأربعة السابقة إلا أنها تعد من وجهة نظرنا في « رتبة المعايير

ثانياً : معايير الاتصال :

- (أ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة *Appropriateness to expected use*
 - (ب) إظهار العلاقات الهامة *Disclosure of significant relationships*
 - (ج) الإفصاح عن المعلومات البيئية *Inclusion of environmental information*
 - (د) توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية .
 - (هـ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن . *Consistency of Practice through time*
- وسوف نتناول كل من هذه المعايير من حيث المفهوم والمضمون وعلاقتها بمعايير القياس والهدف وذلك على النحو التالي :

(أ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة

ولهذا المعيار علاقة وثيقة بمعيار الصلاحية للهدف . ويستدعي هذا المعيار وجود دائرة للاتصال المتبادل بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في المعلومات المحاسبية ، بحيث يتمكن المحاسب من التعرف على « الخدمات المختلفة للبيانات

والمعلومات المحاسبية ، ويحدد على هذا الأسس الخصائص التي يجب توافرها فيها بحيث تتفق مع هذه الإستخدامات . كما يجب أن تكون عملية الإتصال المتبادل مستمرة بحيث يتمكن القائمون على النظام المحاسبي من معرفة ما يطرأ من تغيرات على إستخدامات البيانات والمعلومات المحاسبية ليتم تطويرها بحيث تظل في حالة توافق مستمر مع الاستخدامات للتغيرة .

وبرغم أن هذا الوضع المثالي يتوفر بدرجة مقبولة في بعض مجالات المحاسبة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، إلا أنه لا يتوفر إلا في حدود ضيقة جداً في الممارسة العملية في مجال المحاسبة المالية . فالشكل التقليدي للحسابات الختامية والميزانية العمومية ظل كما هو عليه منذ فترة طويلة من الزمان ، كما أن المحتوى من البيانات والمعلومات لم يتطور ، وما زالت المفاهيم التقليدية تفرض سيطرتها . وقد أدت هذه الأوضاع إلى ظهور طبقة جديدة يطلق عليها « المحللون الماليون » تركز مهامهم في تحليل وتنسيق البيانات والمعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية ووضعها في الصورة التي تتفق مع الإستخدامات المرغوب فيها منها ، وقد أدى ذلك إلى تشويش دائرة الاتصال المتبادل التي يستوجب الأمر وجودها بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في معلومات المحاسبية بوجود هذه الطبقة من الوسطاء ، وهو الأمر الذي أدى بدوره إلى ارتفاع تكلفة الحصول على المعلومات المحاسبية الصالحة للغرض المستهدف منها .

ب) إظهار العلاقات الهامة :

يمثل هذا المعيار أحد الخصائص الواجب توافرها في التقارير والقوائم المحاسبية ، ويعني أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها هذه التقارير والقوائم يجب أن تعكس بأقصى درجة ممكنة من الصلوق والأمانة الموضوعية الأحداث والآثار التي يتم إعداد التقارير أو القوائم عنها ، كما يجب تنسيق البيانات والمعلومات بالطريقة التي تظهر العلاقات الهامة بين مكوناتها المتعددة . ويعد هذا المعيار أحد مقاييس قدرة البيانات والمعلومات المحاسبية على إظهار خصائص ومراصفات موضوع التقرير بحيث لا تسبب في إتخاذ قرار خاطيء بشأنه . وعلى هذا الأساس فإن هذا المعيار يتطلب إظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي قد تؤثر في إتخاذ قرار معين بشأن الوحدة المحاسبية وتقرير العلاقات التي قد تكون قائمة بين جزئياتها . ويعتبر هذا المعيار أحد المقاييس الأساسية

التي يستد إليها المراجع الخارجى فى التحقق من مدى قدرة البيانات والمعلومات التي تظهرها القوائم والحسابات الختلفة فى المحاسبة المالية على إظهار حقيقة المركز المالى ونتيجة عمليات الوحدة المحاسبية .

(ج) الألفصاح عن المعلومات البينة :

سبق أن أوضحنا أن المحاسبة تتعامل أساساً فى البيانات والمعلومات التي يمكن التعبير عنها فى صورة كمية . وعرفنا أن التعبير الكمي فى المحاسبة المالية بالذات يقوم على أساس القياس التقدي للمعاملات التي تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، وقياس أثر هذه المعاملات على نتيجة عمليات الوحدة ومركزها المالى . وقد لا تكفى للمعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك بصدد تمكين المستخدم لها أو نستفيد منها من تفهم وتبرير لوضاع الوحدة المحاسبية كما تظهرها القوائم والتقارير المحاسبية دون التعرف على ظروف العمل التي أحاطت بها وأثرت فى نشاطها خلال الفترة التي يتم إعداد التقارير عنها . فقد تظهر نتيجة عمليات المشروع عن سنة معينة خساراً جسيمة نتيجة ظروف غير طبيعية لا يتوقع استمرارها فى المستقبل ولا يمكن للمشروع التحكم فيها ، فإذا لم يعرف قارئ التقارير المحاسبية هذه الحقيقة فقد يتخذ قراراً غير صحيح بشأن علاقته بالمشروع ، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تظهر القوائم والتقارير المحاسبية كل المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمشروع والمؤثرة فى نشاطه بصورة ملموسة حتى تكتمل دلالة للمعلومات التي تظهرها هذه التقارير والقوائم .

(د) توحيد الممارسة فى الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية :

ويطلق على هذا المعيار معيار التوحيد المحاسبى ، والذي يتضمن توحيد الأسس العامة والقواعد الأساسية والإجراءات الرئيسية التي يسترشد بها المحاسب فى تحقيق أهداف المحاسبة بحيث يصبح للبيانات والمعلومات المحاسبية دلالة موحدة . وهذا الأمر يعتبر ضرورياً حتى تتحقق أكبر فائدة من البيانات والمعلومات المحاسبية للمستفيدين منها . وقد جرى العرف فى المحاسبة المالية على تعدد القواعد والإجراءات المحاسبية التي تتعلق بنفس الموضوع واختلاف دلالات البيانات والمعلومات التي تنتج عن كل منها ، الأمر الذى قد يؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية فى كثير من الأحيان . ولما كانت

القوائم والتقارير المحاسبية تمثل وسائلاً تتضمن ملخصاً عن عمليات المشروع وتمكس نتيجة مشاطه ، فإنه يلزم أن يكون لها دلالة معروفة ومحددة لا تختلف من مشروع إلى آخر على حسب هوى القائمين على النظام المحاسبي فيه . وإلا لما استطاع المستثمر مثلاً أن يتخذ قراراً سليماً بشأن المفاضلة بين المشروعات المختلفة لأغراض استثمار أمواله ، ولما استطاع المقرض أن يتخذ قراراً محدداً بصدد إقراض مشروع معين دون مشروع آخر . ورغم ما للتوحيد المحاسبي من أهمية بالغة في إضفاء صفة الدلالة الموحدة على البيانات والمعلومات المحاسبية ، فإن الإتفاق عليه ما زال مثار جدل شديد لن تتعرض لمناقشته في هذا المقام . ويكفى أن نعرف أنه في مجاله إلى الانتشار بقوة القانون ، حماية للمستفيدين من المعلومات المحاسبية ، وخاصة في الدول التي تتبع نظام التخطيط الاقتصادي لمواردها .

(هـ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن :

ويتطلب هذا المعيار الثبات على الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي يتم إتباعها في الوحدة المحاسبية بمرور الزمن ، حيث أن ذلك يسهل من عملية تتبع الزمنى لدى تقسم الوحدة في تحقيق أهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة للوحدة . ولا يضى هذا المعيار عدم إمكانية الخروج عن قاعدة محاسبية معينة كانت مفضلة في ظل ظروف معينة إلى قاعدة أخرى تعد أفضل في ظل ظروف أخرى . وهذا يعتبر من الأمور الممكنة والمرغوبة إذا كان الهدف يقتصر على الرغبة في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية دون التضليل . ويجب في هذه الحالة أن تحتوي التقارير المالية ما يفيد بالخروج عن القاعدة السابق إتباعها وتحديثها ، ومبررات هذا الخروج ، والقاعدة الجديدة التي يتم إتباعها في الوقت الحالي

● - المعتقدات العرفية^(١) :

تعد المعايير التي تعرضنا لها في البند السابق حديثة العهد ولم تحتل مكانتها في

(١) يطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وسوف يقتصر هنا على عرض ما يلزم من هذه المبادئ لهذه المرحلة البحثية من الدراسة ، تحت مسمى الأعراف وتتناول هذا الموضوع تفصيلاً في المحاسبة المالية المتوسطة ، وهي التي تلى هذه المرحلة البحثية .

مجال الممارسة العملية بصورة ملموسة بعد . فما زالت الممارسة العملية المالية تمشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً ، والتي لا روى الواقع إلى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت بمرور الزمن بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى . والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه الأعراف ، مثلها فى ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع أساساً إلى أنها تيسر وظيفة المحاسب ، وتمكنه من التهرب من الحاجة إلى التغيير ليتلاءم مع احتياجات العصر إلى معلومات تتناسب مع إتخاذ القرارات المختلفة . وسوف نستعرض بعض أهم هذه الأعراف بإختصار ، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسامرة للعرف فى هذه المرحلة المبثية من الدراسة ، تاركين موضوع التأسيس العلمى لها والخروج عليها للمراحل المتقدمة .

(١) عرف التكلفة التاريخية :

يلتزم القياس المحاسبى لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليدياً بعرف التكلفة التاريخية . وهذا يعنى أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات فى القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، أو فى القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات ، فإنها تظهر فى السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً بتكلفتها الأصلية تاريخياً . فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مثلاً فى بداية السنة وأصبحت قيمة هذه الآلة فى نهاية السنة ١٥٠٠٠ جنيه فإنها تظل تظهر فى السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهى ١٠٠٠٠ جنيه وتستفد خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذا العرف إلى النقد الشديد حيث يمثل حجر عثرة فى سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية ، إلا أنه ما زال يحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى فى مجال المحاسبة المالية .

ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التى تمثل وحدة القياس الأساسية فى المحاسبة المالية . ولا يعنى تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود بإسقاط إفتراض ثباتها خروجاً على عرف التكلفة التاريخية ، وإنما يعنى قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة . أما الخروج على

عرف التكلفة التاريخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة .

ب - عرف تحقق الإيرادات محاسبياً :

تدعو الحاجة إلى معلومات محاسبية للتوقف على نتائج المشروع - الذى يمثل الوحدة المحاسبية - إلى ضرورة القياس الدورى لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم إفتراض استمرار عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق . وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها يؤدي إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الإيرادات التى يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعدة العامة التى جرى العرف المحاسبى على إستخدامها هى تحقق الإيرادات محاسبياً عند اتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التى ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع نقداً أو بالأجل . فيقتضى هذا العرف إذن أن تتحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة بيع السلعة أو الخدمة التى تنتجها الوحدة المحاسبية للغير . ويرتبط هذا العرف بعرف التكلفة التاريخية لإرباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد .

(ج) عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات :

تطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتى تتحقق محاسبياً طبقاً لعرف التحقق بالمصروفات التى تمت التضحية بها أو التكاليف التى تم إستنفادها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وهذا يستدعى ضرورة تتبع علاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فسادت المصروفات والتكاليف المستنفدة ترتبط بالإيرادات المحققة محاسبياً لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة بتلك المصروفات

والتكاليف ، وهو ما يطلق عليه عرف للمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات . وسوف نتضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد في شأن معالجة العمليات المستمرة .

(د) عرف التحفظ : أو الحيلة والحلر :

يرتبط هذا العرف ارتباطاً وثيقاً بالأعراف السابقة في التطبيق العملي ، كما أنه يبرر على أساس إفتراض إستمرار الوحدة المحاسبية وضرورة إظهار نتائج عملياتها على فترات دورية متقاربة . فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتظار حتى نهاية هذه العمليات ، بما يؤدي إلى أن القياس الفتري لهذه النتائج يكون مفضل صورة تقريباً . ويتضمن عرف التحفظ مراعاة الحيلة والحذر عند القياس الفتري لنتائج عمليات المشروع ويعني أن يأخذ في الحسبان كل الخسائر المحتملة وتستبعد كل الأرباح المحتملة والتي لم تتحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج . ويوجد لهذا العرف الكثير من النقد على اعتبار أنه يفترض للأساس العلمى مثله ، ذلك مثل عرف التكلفة التاريخية . كما أنه يتعارض مع عرفى التكلفة التاريخية و لمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات فيما يتم تطبيقه بصده من بنود .

(هـ) عرف الموضوعية :

ويعنى ضرورة الإلتزام فى كل الأحوال بقيام دليل موضوعى على وجود عمليات تامة ومنجزة مؤيدة بالمستندات حتى يمكن التعامل معها محاسبياً . ويعتبر هذا العرف من السوائد الرئيسية لعرف التكلفة التاريخية وعرف تحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة البيع للغير . ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن معيار الإلتزام بالموضوعية الذى يمكن فى ظله الخروج على عرف التكلفة التاريخية وتحقيق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة للبيع .

٦ - الخلاصة :

تعرضنا فى هذا الفصل إلى تعريف بعض المصطلحات المحاسبية الهامة ، ثم أوضحنا الإفتراضات التى تقوم المحاسبة المالية عليها ، وانتقلنا إلى المعايير والمنطقات التى

يجب على المحاسب الإسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والإتصال على الوجه الأكمل . ومراعاة منا لما جرى عليه العرف المحاسبي التقليدي في المحاسبة المالية ، وإعترافاً بأن المعايير والمنطلقات التي تبنيناها لم يتشتر تطبيقها بعد عملاً بحيث يمكن القول أنها أصبحت تخفى بالقبول العام في التطبيق العملي والممارسة المحاسبية وجدنا أنه من الضروري إستعراض بعض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية . وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا الموضوع للدراسات متقدمة . وتجدر الإشارة هنا إلى أن ما أطلعنا عليه الإفتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى ، كما يطلق عليها عادةً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ١ .

أسئلة وحالات

على الفصل الثانى

أولا : الأسئلة :

السؤال الأول:

حدد المفهوم المحاسبى لكل من العناصر التالية : الوحدة المحاسبية ، المصروفات ، المخرجات ، الأصول ، الخصوم ، الميزانية العمومية ، الإيرادات ، التكلفة ، المصروفات ، الربح ، الحساب الختامى .

السؤال الثانى :

وضح الدلالة المحاسبية لكل من الافتراضات المحاسبية ، والمنطلقات أو المعايير المحاسبية ، والاعراف المحاسبية وذلك على نموذجى القياس والاتصال المحاسبى

السؤال الثالث :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك

(أ) يطلق مصطلح الوحدة المحاسبية على أى مشروع اقتصادى يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا فقط .

(ب) ليس من الضروري أن يكون إنتاج الوحدة المحاسبية من السلع والخدمات ذات قيمة اقتصادية ملموسة ومن ثم فهى ليست محلاً للحساب المحاسبى .

(ج) يؤدى تشتت ملكية الوحدة المحاسبية إلى تعدد أشكالها ودرجة استقلالها عن ملاكها .

(د) الفترة المحاسبية هى سنة ميلادية كاملة بصرف النظر عن بدايتها أو نهايتها .

(هـ) هناك علاقة وطيدة بين الفترة المحاسبية واستمرار الوحدة المحاسبية فى ممارسة نشاطها .

(و) للفترة المحاسبية أهمية خاصة فى قياس نتائج الأعمال من ربح أو خسارة .

(ز) الأصول هى مجموعة الموارد الاقتصادية التى تقع فى حيازة الوحدة الاقتصادية فى لحظة زمنية معينة .

(ح) يمكن التمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة على أساس قابليتها للتحويل إلى نقدية سائلة خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً .

(ط) الخصوم هى حقوق الغير بخلاف الملاك فى أصول الوحدة المحاسبية .

(ي) لا يشترط أن تتساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة .

(ك) تتكون الخصوم من حقوق الملاك والتزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بخلاف الملاك .

(ل) التكلفة هى تضحية بأصول أو تمهد بالتزام فى سبيل الحصول على أصول أخرى لأغراض استخدامها فى العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها .

(هـ) المصروفات هى كل الموارد المستفدة فى سبيل الحصول على إيرادات .

(ن) الإيرادات تتمثل فى مقدار الزيادة فى الأصول التى يقابلها زيادة فى رأس المال أو الإلتزامات .

(س) الربح هو الزيادة فى الإيرادات عن المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات ، والمكس صحيح فى حالة الخسارة .

(ص) الحساب الختامى هو حساب يوضح نتيجة مقابلة الإيرادات بالمصروفات فى لحظة زمنية معينة .

(ع) الميزانية العمومية هى كشف أو قائمة لإظهار ما للمشروع من أصول وما عليه من خصوم عن فترة زمنية معينة .

(غ) لا تختلف معايير القياس المحاسبى عن معايير الاتصال .

(ف) يؤدى تطبيق عرف التكلفة التاريخية الى تسجيل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات بالقيمة الحالية .

(ق) تتحقق الإيرادات محاسبياً عند التحصيل بصرف النظر عن تاريخ بيع

السلمة أو أداء الخدمة .

(لا) يؤدي تطبيق عرف الحيطة والحذر الى أخذ الأرباح المحتملة في الحسبان عند تحديد نتيجة عمليات المشروع من ربح أو خسارة ، وعدم أخذ الخسائر المتوقعة إلا إذا تحققت فعلاً .

ثانياً : الحسابات :

الحالة الأولى :

تتكون الأصول غير النقدية من الأصول الثابتة والمخزون بكافة أنواعه ، كما تتكون الأصول النقدية من باقى الأصول المتداولة فيما عدا المخزون . وعلى ذلك فإن :
(أ) القيمة الاقتصادية للأصول غير النقدية تتوقف على ظروف الطلب والعرض عليها .

(ب) القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات في قوتها الشرائية .

(ج) كل ما سبق . (د) بعض ما سبق . (هـ) لا شيء مما سبق

الحالة الثانية :

يمكن التفريق بين ما يعتبر من الأصول الثابتة والأصول المتداولة على أساس
(أ) درجة قابليتها للتحويل إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة . (ب) الفرص من الحصول عليها . (ج) التكلفة المضحى بها أو نشأة الإلتزام نتيجة الحصول عليها
(د) كل ما سبق . (هـ) بعض ما سبق . (و) لا شيء مما سبق .

الحالة الثالثة :

هناك أربعة معايير للقياس المحاسبى ، كما أن هناك خمسة معايير للاتصال ، يؤدي التمسك بها إلى :

(أ) إنتاج معلومات ملائمة للهدف . (ب) عدم التحيز في إنتاج المعلومات
(ج) انتاج معلومات كمية وغير كمية . (د) ضرورة وجود دليل موثوق فيه للبيانات المحاسبية . (هـ) توصيل المعلومات إلى من يهمه الأمر بالصورة التى تخدمه فى اتخاذ قراراته . (و) كل ما سبق . (ز) بعض ما سبق .

الباب الثاني

في

الدورة المحاسبية والوظائف

المبدئية للمحاسبة المالية

مقدمة :

يتناول هذا الباب توضيح الإجراءات المحاسبية الرئيسية وترسيخ المفاهيم المحاسبية الأساسية . ويتكون الباب من أربعة فصول رئيسية يتناول الأول منها وهو الرابع فى تسلسل الكتاب ، قاعدة القيد المزدوج وتقسيم عمليات المشروع إلى عمليات تتعلق بنتائج الأعمال وأخرى تتعلق بالأصول والخصوم وذلك عن طريق معادلة الميزانية . فيتناول الفصل الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية ، ثم توضيح كيفية تأثر هذه المعادلة بالعمليات المختلفة التى يقوم بها المشروع بما فيها عمليات الإيرادات والمصروفات . ويتنقل الموضوع بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم وأقسامها ، ويعرض نموذجاً لقائمة المركز المالى أو الميزانية العمومية ويبرز بعض إستخداماتها ، ثم يلى بعد ذلك تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات ويعرض نموذجاً مبسطاً للحساب الختامى ، ثم ينتهى الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التى تفيد فى تحليل أثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

أما الفصل الثانى من هذا الباب وهو الخامس فى تسلسل الكتاب ، فيتناول الإثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات . وقد أوضح هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعادلة الميزانية . كما أوضح فكرة الدين والدائن وعلاقتها بزيادة ونقص الحسابات المدينة بطبيعتها أو الدائنة بطبيعتها ، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الإيرادات والمصروفات وبيان الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها ، وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامى . ويتنقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسى للنظام المحاسبى ، حيث يتناول دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد الإثبات وعلاقتها بمبدأ القيد المزدوج ، وتحليل أرصدة العمليات لإستبيان آثارها على الحسابات المختلفة ، وترصيد الحسابات فى نهاية الفترة ، وعلاقة أرصدة

الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية إعداد ميزان المراجعة وفوائده وأهدافه . ثم انتقل الموضوع لشرح ميكانيكية القيد المزدوج وتصميم واستخدم دفتر اليومية العامة ، والترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ . ثم تناول موضوع الفصل بعد ذلك أخطاء ميران المراجعة وقيود الإقفال ، وانتهى الفصل بخلاصة مختصرة للمنهج الدورة المحاسبية

ويتناول الفصل الثالث (السادس فى تسلسل الكتاب) المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات فى تبسيط شديد إستكمالاً لأركان الدورة المحاسبية ، حيث يعاد شرح هذا الموضوع تفصيلاً فى الباب الرابع . ويتناول الفصل التسويات المتعلقة بتحويل الأصول إلى مصروفات ، والمصروفات المستحقة والإيرادات المستحقة ، والإيرادات المقدمة ، ثم يعرض كيفية الإستعانة بورقة العمل لإجراء التسويات وإجراء عمليات الإقفال وإعداد الحسابات الختامية والميزانية .

أما الفصل الرابع والأخير فى هذا الباب (السابع فى تسلسل الكتاب) فيتناول ملخص الدورة المحاسبية فى صورة متكاملة . ويستعين الفصل فى سبيل ذلك بمثال توضيحي لبيان خطوات وإجراءات الدورة المحاسبية منذ بدايتها حتى نهايتها .

الفصل الثالث

فى

توازن الميزانية والمعادلة الرئيسية للمحاسبة

١ - مقدمة وخطه الفصل :

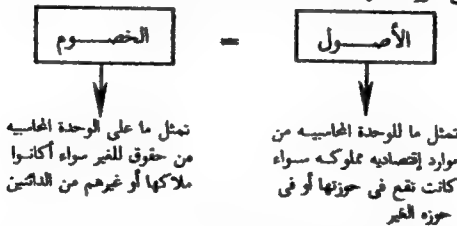
اتضح فى الفصل الثالث أن الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية ، سواء أكانت تقع تحت حيازتها أو إنها تمثل حقوقاً لها طرف الغير ، يطلق عليها محاسبياً إصطلاح الأصول ، كما تبين أيضاً أن الإلتزامات وحقوق الملاك فى هذه الموارد يطلق عليها الخصوم . ولما كان للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن أصحابها ، فإن هذا يعنى أن الأصول المتاحة لإستخدامها يقابلها التزام الوحدة قبل الغير بقيمة هذه الأصول سواء كان هذا الإلتزام لأصحابها أو لغيرهم من الدائنين .

وتأسيساً على ما تقدم نستعرض فى هذا الفصل أساس التوازن الحسابى للعمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية ، حيث نبدأ ذلك بالميزانية العمومية وعناصرها وملخصها فى صورة معادلة ذات طرفين متوازنين بإستمرار تسمى « معادلة الميزانية » . ويلى ذلك عرض لبعض العمليات التى تؤثر على مكونات وقيمة طرفى هذه المعادلة ونبدأها بتكوين المشروع والحصول على الأصول . ثم نتقل لمناقشة كيفية تأثير عمليات الإيرادات والمصروفات على معادلة الميزانية والوصول بها إلى المعادلة المحاسبية الرئيسية . كما سوف نستعرض أيضاً بعض العمليات التى يكون لها علاقة تأثيره بالأصول والإلتزامات دون حقوق الملكية ، وينتهى هذا الفصل بعرض سريع لحسابات الأصول والخصوم وأقسامها .

٢ - معادله الميزانيه :

ذكرنا فى الفصل السابق أن الميزانيه العموميه هى كشف أو قائمه توضح ما المشروع من أصول وما عليه من خصوم فى لحظه زمنيه معينه . ويتبع فى إعداد الميزانيه العموميه قاعده التوازن الحسابى الذى هو أساس قاعدة القيد المزدوج كما سوف يتضح فيما بعد . وبمعنى آخر لابد أن يكون لهذه الميزانيه جانبين متساويين يدرج فى أحدهما مكونات وقيمه عناصر الأصول ، ويدرج فى الجانب الآخر مكونات وقيمه عناصر الخصوم من حقوق ملكيه والتزامات . ولما كانت إمكانية اختلاف مكونات عناصر الأصول والخصوم قائمه فى أى لحظه ، فإن التوازن الحسابى سوف يقتصر على القيمة الإجمالية للجانبين فقط دون المكونات . ومعنى ذلك أن جانب الأصول قد يتضمن عنصرا واحدا فى مقابل وجود عنصر واحد أو أكثر فى جانب الخصوم أو العكس وبظل المجموع الجبرى لقيم الجانبين متساوى فى كل الأحوال .

هذا ويمكن التعبير عن الميزانيه العموميه لأى وحده محاسبية فى أى لحظه رسميه فى صورته متساويه حسابيه يطلق عليها معادله الميزانيه كالآتى :



ولما كانت الخصوم تشمل حقوق الملكية والإلتزامات فإنه يمكن إعادة صياغة لمعادله السابقه لتصبح على الصورة التاليه :

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">الإلتزامات</div>	+	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">حقوق الملكية</div>	=	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">الأصول</div>
--	---	--	---	--

وعلى ذلك فإذا كانت جملة الأصول لوحده محاسبية ما هي ٥٠٠ ٠٠٠ جنيه، وساهم الملاك فى هذه الأصول بمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه فإنه يمكن تحديد مقدار المساهمة فى تمويل الأصول من غير الملاك (الدائنين) بمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه وذلك إستناداً إلى قاعدة التوازن الحسابى لمعادله الميزانية . أى إنه إذا تم معرفة القيمة الإجمالية للأصول وحقوق الملكية فيكون من السهل معرفة القيمة الإجمالية للإلتزامات كالآتى :

$$\boxed{\text{الأصول}} - \boxed{\text{حقوق الملكية}} = \boxed{\text{الإلتزامات}}$$

ويمكن وضع معادلة الميزانية فى صورة أكثر تفصيلاً أو تلخيصاً بما يخدم الغرض منها مع الحفاظ على المضمون والمطلوب . فمثلاً سبق أن وضعنا أن الأصول فى مجملها تتكون من أصول ثابتة كالأراضى والمباني والسيارات ، وأصول متداولة كالخزون والعملاء والتقديرات ، وبذلك يمكن تعديل المعادلة السابقة لتأخذ الصورة التالية لأى وحدة محاسبية معينة فى أى لحظة زمنية محددة :

$$\boxed{\text{الأصول الثابتة}} + \boxed{\text{الأصول المتداولة}} = \boxed{\text{حقوق الملكية}} + \boxed{\text{الإلتزامات}}$$

وعلى الرغم من إمكانية إختلاف مكونات الأصول الثابتة والمتداولة من لحظة لأخرى ، وكذلك إمكانية إختلاف مكونات الخصوم من لحظة لأخرى ، إلا أن التعادل أو التوازن الحسابى لهذه المعادلة سوف يتحقق باستمرار وفى كل الأحوال وذلك من حيث القيمة كما سوف يتضح فيما تبقى من هذا الفصل .

٣ - تكوين المشروع والحصول على الأصول :

عند تكوين أى مشروع تجارى أو صناعى أو خدمى أو مهنى فإنه يعتبر وحده محاسبية مستقلة ، ومن ثم يلزم أن يبدأ هذا المشروع عملياته بالحصول على رأس المال من ملاكه الذى يكفل له بدايه القيام بمزولة نشاطه . ورغم إمكانية نشأت الملكية فى

الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عدد كبير جداً من الأفراد ، إلا أن الإجراءات المحاسبية اللازمة لتكوين للمشروع والحصول على الأصول لا تختلف كثيراً في كل الأحوال . وتحصل الوحدة المحاسبية (المشروع) على رأس المال إما في صورة أصول نقدية سائلة أو في صورة أصول نقدية وغير نقدية . وإذا افترضنا للتبسيط أن أحد المشروعات بدأ عملياته بالحصول على مبلغ معين من النقدية كرأس مال ، فإن هذا المبلغ النقدي يمثل أصول المشروع وخصومه في نفس الوقت وهما متساويان من حيث القيمة . فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثة مثلاً في أول يناير ١٩٩٤ برأس مال نقدي قدره ١٠٠ ٠٠٠ جنيه ثم سددته في نفس اليوم (أى قام المالك أو الملاك بدفعه للمنشأة التي قد تحتفظ به في خزائنها أو تودعه في حساب لها بإسمها في البنك) فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{حقوق الملكية} + \text{الالتزامات}$$

$$(١٠٠٠٠٠ \text{ جنيه نقدية}) = (١٠٠٠٠٠ \text{ جنيه رأس المال}) + (\text{صفر}) .$$

وبلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الالتزامات ، كما أن النقدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرها . وبلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك .

ولنفرض أنه في اليوم التالي قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٣٥٠٠٠ جنيه . (لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها للمعونة وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات بإسمها المسؤول أو المسؤولين عن إدارتها) وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{حقوق الملكية} + \text{الالتزامات}$$

$$(١٣٥٠٠٠ \text{ جنيه نقدية}) = (١٠٠٠٠٠ \text{ جنيه رأس المال}) + (٣٥٠٠٠ \text{ قرض من البنك})$$

وبلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول المنشأة ، كما

أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها به . وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقتلر وبالتالي فهي ما زالت في حالة توازن .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقابل سداد قيمتها نقداً .

شراء مبنى لمزاولة أعمالها كلفها	٢٠٠٠٠ جنية
شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى كلفها	٣٠٠٠٠ جنية
شراء سيارات نقل كلفتها	٢٥٥٠٠ جنية
المجموع	<u>٧٥٥٠٠ جنية</u>

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية ، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة بإحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التي نقصت بنفس المقتلر سداداً لثمن الأصول . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه	مبنى	جنيه	رأس المال	جنيه	قرض البنك
٢٠٠٠٠					
٣٠٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل				
٥٩٥٠٠	نقدية	١٠٠٠٠٠		٣٥٠٠٠	
١٣٥٠٠٠	=	١٠٠٠٠٠	+	٣٥٠٠٠	

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة ومجموعها ٧٥٥٠٠ جنية من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ١٣٥٠٠٠ جنية ليبقى في النقدية ٩٥٠٠

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ

٢٥٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القمة نقداً وإنما إنفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية ؟

لا شك أن أصول المنشأة من الأثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ، كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضاً . وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه	مبنى	جنيه	رأس المال	جنيه	قرض البنك
٢٠٠٠٠				٢٥٠٠٠	
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات			٢٥٠٠٠	دائون
٢٥٥٠٠	سيارات نقل	١٠٠٠٠٠			
٥٩٥٠٠	تقديمة	١٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	
١٦٠٠٠٠	=	+			

يلاحظ أن كل بنود الأصول ما زالت كما كانت عليه في الوضع السابق فيما عدا الأثاث والتركيبات الذي زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقد زادت التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضاً تمثل مديونياتها قبل بائع الأثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح « دائون » .

وتكفي الأمثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الأصول يتم إما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الالتزامات للغير ، ومن ثم يصبح من الضروري توازن أو تساوى الأصول في مجموعها وبإختلاف أنواعها مع الخصوم في مجموعها وسواء كانت تتمثل في حقوق ملكية أو في التزامات .

ولا تخرج معادلة الميزانية في هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صورة الميزانية العمومية التي تظهر أصول وخصوم المشروع في تاريخ معين . فلو رغبتنا في تصوير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة ولنفترض أنها تمت في ١٩٩٤/١/١٥ فتكون الميزانية بالشكل الآتي :

منشأة التجارة الحديثة

الأصول	الميزانية العمومية في ١٩٩٤/١/١٥		المقصود
جنيه	مبنى	جنيه	حقوق الملكية
٢٠٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠٠٠٠	رأس المال
٥٥٠٠٠	سيارات نقل		الإلتزامات
٢٥٠٠٠	تفقيصة	٣٥٠٠٠	قرض البنك
٥٩٠٠٠		٢٥٠٠٠	مكتسبون
		١٦٠٠٠٠	

٤ - عمليات الإيرادات والمصروفات :

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة في الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الإلتزامات للغير . فالمشروع يتكون في العادة لاستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التي تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح . فمتنما يزول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لمعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد من قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل ندفع الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع . فإذا كانت الإيرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التي حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباحاً للمشروع وتؤدي إلى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الإيرادات تقل عن هذه التكلفة التي أصبحت في حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائراً للمشروع ويؤدي إلى نقص أصوله بنفس المقدار . وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية . فتؤدي الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدي الخسائر إلى إنقاصها .

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الأول للمشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثاني المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية ، وسنقتصر في المعالجة المحاسبية في هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الإيجار فيها . وإنها قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١١٥٠٠ جنيه سدها العملاء نقداً . لاشك في أن هذا المبلغ سوف يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضاً . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات للمنشأة والذي لاشك سوف يقابله مصروفات لم نقم بتحديد ما بعد ، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطي عمليات الإيرادات والمصروفات ، ويطلق عليها في هذه الحالة المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة كما سوف يتضح فيما بعد . وهى فى هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{المخسوم} + \text{الإيرادات}$$

غير أنه لما كانت الإيرادات مخصوماً منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر ، والتي تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالتالى :

$$\text{الأصول} = \text{المخسوم} + \text{الإيرادات} - \text{المصروفات}$$

$$= \text{رأس المال} + \text{الإلتزامات} + \text{الأرباح (المحجوزة)}$$

$$= \text{حقوق الملكية} + \text{الإلتزامات}$$

حيث تشتمل حقوق الملكية فى هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الأساس يمكن إظهار أثر العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأة التجارة الحديثة على الوجه التالى :

الأصول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه	مبني	جنيه	رأس المال	جنيه	قرض البنك
٢٠٠٠٠	أثاث وركبات	١٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٥٥٠٠٠	سيارات نقل	١١٥٠٠	(خدمات مباحة)	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠
٢٥٥٠٠	تقنية	١١١٥٠٠			
٧١٠٠٠					
١٧١٥٠٠					

وبلاحظ أن الزيادة في حقوق الملكية ظهرت في بند مستقل أطلقنا عليه « الأرباح المحجوزة » ، وهو الإصطلاح المحاسبي الذي سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، والتي لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية ، والواقع أن الأرباح المحجوزة في هذا المثال تمثل قيمة الإيرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتي لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ٨٥٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فمما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية ؟ لا شك في أن قيمة الخدمات تمثل إيراداتاً وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهي ديناً قبل العملاء للمنشأة وتعد من الأصول وعلى هذا الأساس يكون أثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالاتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه	مبني	جنيه	رأس المال	جنيه	قرض البنك
٢٠٠٠٠	أثاث وركبات	١٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٥٥٠٠٠	سيارات نقل	٢٠٠٠٠	(خدمات مباحة)	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠
٢٥٥٠٠	مدينون (عملاء)				
٨٥٠٠	تقنية	١٢٠٠٠٠			
٧١٠٠٠					
١٨٠٠٠٠					

ومن الواضح أن الأصول قد زادت بمقدار المدينون ، وهم العملاء الذين قاموا بالشراء من المنشأة دون سداد قيمة مشترياتهم نقداً ، كما أن الإيرادات زادت بنفس المقدار كما تنعكس في الأرباح المحجوزة .

ولنعد الآن لفحص أثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق أن عرفنا الإيرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ، فإن المصروفات تمثل أيضاً تدفق الأصول الخارج عن المشروع واللازم للحصول على الإيرادات ، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدي إلى إنخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسي لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة ، وهي في سبيل تأدية الخدمات السابقة إلى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٣٠٠٠ جنيه أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة .

٤٠٠٠ جنيه قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة .

٧٠٠٠ جنيه مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء .

وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقداً .

ويترتب على ذلك أن التقديمية (وهي من الأصول) سوف تنقص بمقدار ٧٠٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الأرباح المحجوزة سوف ينقص بنفس المقدار . وبمعنى آخر فإن الإيرادات الإجمالية الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء (سواء نقداً أو بالأجل) والبالغ مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧٠٠٠ جنيه التي تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ، ليصبح الفرق ١٣٠٠٠ جنيه ممثلاً للأرباح الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء . وإذا كانت الإيرادات تؤدي إلى زيادة الأصول (التقديمية أو العملاء) وتؤدي أيضاً إلى زيادة حقوق الملكية ، وكانت المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات تؤدي إلى نقص الأصول وكذلك حقوق الملكية ، فإن الزيادة الصافية في كل من الأصول وحقوق الملكية تتمثل في الأرباح التي تكون الفرق بين الإيراد والمصروفات في هذه الحالة .

وكما أوضحنا أثر الإيرادات النقدية والأجلة على معادلة الميزانية فيما سبق فإن
أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلي :

الأمول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مبلى	١٠٠٠٠٠	رأس المال		
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	٢٠٠٠٠	خدمات مبيعة		
٢٥٥٠٠	سيارات نقل	(٧٠٠٠)	تكلفة خدمات		
٨٥٠٠	مدينون		مبيعة	٣٥٠٠٠	قرض البنك
٦٤٠٠٠	نقدية	١٣٠٠٠	أرباح محجوزة	٢٥٠٠٠	دائون
١٧٣٠٠٠	مجموع الأصول =	١١٣٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٦٠٠٠٠	مجموع الالتزامات

وبلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدها وسدادها نقداً .
وقد أدى ذلك إلى نقص النقدية بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه ليصبح الباقي ٦٤٠٠٠ جنيه
(٧١٠٠٠ - ٧٠٠٠) ، كما خصمت تكلفة الخدمات المبيعة (كمصروفات في
سبيل الحصول على الإيرادات) من حقوق الملكية فأدت إلى نقص الأرباح المحجوزة
التي كانت تحتوى على الإيرادات فقط حتى الآن بمقدار المصروفات المتعلقة بهذه
الإيرادات . وتصبح الأرباح المحجوزة بعد خصم المصروفات المتعلقة بالإيرادات المحققة
حقاً للملاك . وليس من الضروري أن يتم سداد المصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل
تكلفة الحصول على الإيرادات فلو افترضنا في المثال السابق أنه بالإضافة إلى الأتعاب
التي تم سدادها نقداً والبالغ قدرها ٣٠٠٠ جنيه يوجد أتعاب لأعمال الصيانة (أجور)
مستحقة لهم عن نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ مقدارها ٢٠٠٠
جنيه ، فإن مجرد معرفة هذه الحقيقة يستدعى ضرورة إثبات التزام المنشأة بهذه
المصروفات وإعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الإيرادات . ذلك مع ملاحظة

أن الأجر المستحق هي التزام على المنشأة للعمال ، وهم بخلاف الملاك ، كما أن الأجر تعتبر من تكلفة الخدمات المؤداة . وبالتالي فترداد الإلتزامات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه كما تزداد تكلفة الخدمات المؤداة ، أو المبيعة بنفس المقدار .
ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠	سلفى	١٠٠٠٠	رأس المال		
٥٥٠٠	أثاث وتركيبات	٢٠٠٠	خدمات مبيعة		
٢٥٥٠	سيارات نقل	(٩٠٠)	تكلفة خدمات	٢٥٠٠	قرض البنك
٨٥٠٠	مدينون		مبيعة	٢٥٠٠	دائنون
٦٤٠٠	تقنية	١١٠٠	أرباح محجوزة	٢٠٠	أجر مستحق
١٧٣٠٠	مجموع الأصول =	١١١٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٦٢٠٠٠	مجموع الإلتزامات

وبلاحظ أن بنود الأصول لم تتغير ، بينما إنخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٠٠٠ جنيه وزادت الإلتزامات بنفس المقدار .

وبلاحظ مما تقدم أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر فى كل من الأصول والخصوم بما فى ذلك حقوق الملكية . فالإيرادات تؤدي إلى زيادة الأصول سواء تم الحصول على قيمتها نقداً أو ما زالت مستحقة قبل العملاء ، والمصروفات تؤدي إلى نقص الأصول إذا كانت مسددة نقداً أو تؤدي إلى زيادة الإلتزامات إذا كانت مستحقة على الوحدة المحاسبية للغير بخلاف الملاك ، وتتأثر حقوق الملكية بند الأرباح المحجوزة بالفرق بين الإيرادات والمصروفات ، فترداد إذا كان الفرق ربحاً وتنقص إذا كان الفرق خسارة (أى زيادة المصروفات عن الإيرادات) .

٥ - العمليات التي تؤثر في الأصول والخصوم دون حقوق الملكية :

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر في بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها دون أن تتأثر بها حقوق الملكية . ومن أمثلة هذه العمليات سداد الإلتزامات أو تحصيل المدينون ، أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب . وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء النقدي أو الأجل (على الحساب)

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة قررت في ١٩٩٤/١/٢٥ سداد ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبايع الأثاث (الدائنون) نقداً . ففي هذه الحالة نجد أن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الأصول بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الإلتزامات بنفس المقدار . وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية في المعادلة السابقة ٤٩٠٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ١٥٨٠٠٠ جنيه ، ويصبح الدائنون في الإلتزامات ١٠٠٠٠ جنيه ومجموع الإلتزامات ٤٧٠٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول (وعليك بإعداد معادلة الميزانية التي توضح ذلك) .

وإذا قامت المنشأة في ٢٧ / ١ / ١٩٩٤ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإثباتها وقررها ٢٠٠٠ جنيه ، فإن أثر هذه العملية يمثل أثر سابقتها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٠٠٠ جنيه لتصبح ٤٧٠٠٠ جنيه . وتنخفض الإلتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٤٥٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ١٥٦٠٠٠ جنيه لكل (عليك بإيضاح ذلك على معادلة الميزانية) .

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملاتها قدره ٦٠٠٠ جنيه مثلاً في ١٩٩٤/١/٢٨ ، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها (أو قيدها) يكون كالآتي :

تزداد النقدية بمقدار ٦٠٠٠ جنيه لتصبح ٥٣٠٠٠ جنيه
ينخفض مقدار المدينين ٦٠٠٠ جنيه ليصبح ٢٥٠٠ جنيه .

ولما كان كل من المتصرفين (الحسابين) من بنود الأصول ، وقد زاد إحداهما بمقدار النقص في الآخر ، فإن مجموع الأصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جيه		جيه		جيه	
٢٠٠٠٠	مباني	١٠٠٠٠٠	رأس المال		
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	١١٠٠٠	أرباح محجوزة	٣٥٠٠٠	قرض البنك
٢٥٥٠٠	سيارات نقل			١٠٠٠٠	الدائرون
٢٥٠٠	مدينون				
٥٣٠٠٠	نقدية				
<u>١٥٦٠٠٠</u>	مجموع الأصول =	<u>١١١٠٠٠</u>	مجموع حقوق الملكية +	<u>٤٥٠٠٠</u>	مجموع الإلتزامات

وبلاحظ أننا إكتفينا بإظهار صافي الأرباح المحجوزة بدلاً من تفصيلها الواردة في المعادلة السابقة .

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية في ١٩٩٤/١/٢٩ .

- شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الإلتجار فيها قيمتها ٣٤٠٠٠٠ جيه سددت من القيمة ٢٣٠٠٠ جيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهرين .
 - باعت بعض الأثاث والتركيبات الذي وجد أنها ليست في حاجة إليه والذي بلغت تكلفته ٢٠٠٠٠ جيه على الحساب بنفس القيمة (دون أرباح أو خسائر) .
 - سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جيه نقداً .
- فما هو أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات (قيدها كما يطلق على هذا الإجراء محاسبياً)

فإن أثرها على حسابات الأصول والخصوم يكون كالآتي : (لكل عنصر من عناصر الأصول وعناصر الخصوم حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التي تطرأ عليه محاسبياً) .

حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض التجار فيها من مكونات الأصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول فيفتح لها حساب (أى تزداد عناصر الأصول بعنصر جديد) ويثبت فيه (يقيد فيه) مبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه كزيادة فى الأصول . غير أن ذلك سوف يقابل بنقص فى حساب النقدية قدره ٢٣٠٠٠ جنيه ، ويزيادة فى حساب الدائنين فى الإلتزامات بمبلغ ٣١٧٠٠٠ جنيه . وتؤثر هذه العملية فى الأصول والخصوم .

ويؤدى بيع الأثاث والتركيبات إلى نقص فى حسابه بمقدار تكلفة الأثاث المباع ، وحيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر بهذه العملية .

ويؤدى سداد قرض البنك إلى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه لكل منهما .

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتي :

الالتزامات		حقوق الملكية +		الأصول =	
	جنيه		جنيه		جنيه
				مبانى	٢٠٠٠٠
				أثاث وتركيبات	٣٥٠٠٠
				سيارات نقل	٢٥٥٠٠
				بضاعة (البوت كهربائية)	٣٤٠٠٠٠
				مخزون	٢٢٥٠٠
				نقدية	١٣٠٠٠
				مجموع الأصول =	٤٥٦٠٠٠
قرض البنك	١٨٠٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠٠		
الدائنين	٢٢٧٠٠٠	أرباح مجمزة	١١٠٠٠		
مجموع الإلتزامات	٢٤٥٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	١١١٠٠٠		

وقد نقص رصيد حساب التقفية في هذه المعادلة بمقدار ٤٠٠٠٠ جنيه عن المعادلة السابقة وهي تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه . وزادت الأصول بأصل جديد هو البضاعة ، وزاد حساب الدائنين في الخصوم بمقدار ٣١٧٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذي لم يسدد بعد .

٦ - حسابات الأصول والخصوم وأقسامها :

يمكن تقسيم حسابات الأصول لأغراض الميزانية العمومية (أو قائمة المركز المالى) إلى الأقسام الآتية :

Fixed Assets	(أ) الأصول الثابتة (طويلة الأجل)
Long Term Investment	(ب) الإستثمارات طويلة الأجل
Current Assets	(ج) الأصول المتداولة
Intangible Assets	(د) الأصول غير الملموسة
كما تنقسم الإلتزامات لنفس الأغراض إلى قسمين هما :	
Long Term Liabilities	(أ) الإلتزامات طويلة الأجل
Short Term Liabilities	(ب) الإلتزامات قصيرة الأجل

أما حقوق الملكية فهي تنقسم إلى رأس المال Paial in Capital والأرباح المحجوزة Retained Earning .

وسوف نتناول كل من هذه الأقسام بقليل من التفصيل .

٦ - ١ - حسابات الأصول :

(أ) الأصول الثابتة : تتكون الأصول الثابتة (أو غزيلة الأجل من الأصول التى تحصل عليها المنشأة أو الوحدة المحاسبية لأغراض إستخدامها فى مزاوله نشاطها وليس لأغراض إعادة بيعها بحالتها . وتستخدم هذه الأصول فى العادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبياً . وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضى للمملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو مجرد الحياة الزمنية ،

كما نشتمل أيضاً على المباني المخصصة لأغراض الإستخدام فى عمليات المشروع الأساسية كما فى الإدارة ومباني المعارض ومباني المخازن (والمباني الخاصة بالمصانع فى المشروعات الصناعية) ، ولا تعتبر المباني المملوكة لأغراض الإستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الإستثمارات طويلة الأجل .

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التى تستخدم فى تصنيع المنتجات (فى المنشآت الصناعية) ، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة وتعد وسائل النقل والإنتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضاً وتتلخص خصائص الأصول الثابتة فى الآتى :

- إنها عادة تستخدم لمدة طويلة فى عمليات المشروع .

- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الإتجار فيها أو إستثمارها فى غير أغراضه الأساسية وإنما لأغراض إستخدامها فى عملياته المؤدية إلى تحقيق إيراداته الرئيسية .

- تظهر الأصول الثابتة على قمة قائمة الأصول فى الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية ، طبقاً لما جرت عليه العادة فى العرف المحاسبى الأكثر شيوعاً فى الدول العربية .

(ب) الإستثمارات طويلة الأجل : الإستثمارات طويلة الأجل هى عبارة عن مستندات ملكية فى مشروعات أخرى تقوم الوحدة المحاسبية بالإستثمار فيها عن طريق شرائها وحيازتها لأحد أغراض ثلاثة هى : التحكم فى نشاط مشروع آخر كالإستثمار فى شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التى قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للإيرادات كالإستثمار فى المباني السكنية مثلاً ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كأقراض هذه المشروعات قروضاً طويلة الأجل لمساعدتها مالياً فى مزاولة نشاطها . وتلى الإستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة فى ترتيب قائمة الأصول فى الميزانية العمومية .

(جـ) الأصول المتداولة : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التى تكون فى صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من

الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله إلى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما أطول . وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهي ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقداً . وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجاري في العادة من العناصر التالية :

النقدية : وتشمل النقدية السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشمل على الشيكات لأمر المشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والأفون البريدية .

العملاء : (يطلق عليها أحياناً الذم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له في تاريخ إعداد الميزانية العمومية . وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالأجل والتي لا يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع . وتحول حسابات العملاء إلى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع . ولا يحصل المشروع في العادة من عملائه في هذه الحالة على مستند كتابي لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضمنان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء .

أوراق القبض : ورقة القبض هي ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية . ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سداداً لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات ، أو سداداً لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم في تواريخ سابقة ، وفي بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأقراض الغير نقداً مقابل الحصول على ورقة قبض . وتحول أوراق القبض إلى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها في تاريخ الإستحقاق .

الإيرادات المستحقة : وهي تتمثل في عناصر الإيرادات التي يتم إكتسابها خلال الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها . وتشمل الإيرادات للمستحقة القوائد المستحقة للمشروع قبل الغير . والإيجارات المستحقة له قبل الغير ، وما إلى ذلك . وتحول هذه الإيرادات المستحقة إلى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها .

مخزون البضاعة : ويتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المشروع من البضائع أو ما يمتلكه المشروع في مخازن الغير من هذه البضائع أو ما يكون بالطريق منها والتي عادة ما تكون مخصصة لأغراض الإيجار فيها في تاريخ أعداد الميزانية العمومية. ويتم قياس قيمتها في العادة بتكلفتها التاريخية. وتختلف نوعية العناصر التي تعد من مكونات المخزون طبقاً لنشاط المشروع. فالمشروع الذي يتجر في الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات يختلف أنواعها ، بينما يحتوى المخزون في مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الإيجار فيها ، وتعد من أصوله المتداولة . كما أن المخزون ، في مشروع صناعي يتضمن المواد الأولية والخامات التي يحصل عليها المشروع لأغراض إستخدامها في إنتاج السلع المختلفة . ويتحول المخزون إلى نقدية عندما يتم بيع مكوناته إلى العملاء وتحصيل قيمة المبيعات نقداً .

الإستثمارات قصيرة الأجل : تمثل في العادة في إستثمارات المشروع في أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لإمتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة . عدم الحاجة إليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هد . الإستثمارات عن فترة الإستثمار فيها بدلاً من تعطل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الإستثمارات عند الحاجة إلى نقدية .

المصروفات المقدمة : ومن أمثلتها الإيجارات التي يقوم المشروع بدفعها مقدماً عن حق إستعماله لممتلكات الغير ، وأقساط التأمين التي تغطي فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما إلى ذلك ، وهي تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقاً للمنشأة لدى الغير لأنه ما لم يتم المشروع بدفعها مقدماً خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحققت الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم دفعتها مقدماً يعني عدم الحاجة إلى دفعها نقداً في فترات تالية . وهي تتحول إلى نقدية بطريقة غير مباشر ، عندما تشارك في نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتحصل قيمة بيع المنتجات التي شاركت فيها نقداً في الفترة المستفيدة منها .

(د) الأصول غير الملموسة : وهي في المادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاوله نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس ، كما أنها ليست متداولة

ونشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التي تتمكس على قلرة المشروع فى الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى فى نفس النشاط ، وحقوق الإختراع التى تكفل للمشروع إحتكار إستغلال إختراع معين لفترة زمنية ، وحقوق التأليف ، وحقوق الإستغلال وما إلى ذلك . وإن تتعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبثى من الدراسة .

٦ - ٢ - حسابات حقوق الملكية :

تكون حسابات حقوق الملكية من حسابين رئيسيين هما حساب رأس المال ويمثل مساهمة ملاك المشروع فى المشروع من أموالهم الخاصة وحساب الأرباح المحجوزة ، ويمثل ذلك الجزء من الأرباح التى يحققها المشروع ولا توزع على الملاك ويحفظ بها فى المشروع لتقوية مركزه المالى وتوسع فى مجالات نشاطه .

٦ - ٣ - حسابات الإلتزامات :

(أ) الإلتزامات طويلة الأجل : يعتبر الإلتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحق السداد لفترة زمنية طويلة نسبياً ، تزيد فى العادة عن سنة ميلادية . وتتطلب الممارسة السليمة إظهار تواريخ إستحقاق الإلتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها فى الميزانية العمومية . وتتكون الإلتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الأجل التى يحصل عليها المشروع من البنوك بضممان أو بدون ضمان ، وسندات الإقتراض التى يصدرها المشروع لأغراض الإقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العام . ومثلها مثل الإلتزامات عموماً فهى تمثل مستحقات للغير قبل للمشروع يلزم سدادها نقداً أو عيناً فى تاريخ لاحق .

(ب) الإلتزامات قصيرة الأجل أو الإلتزامات الجارية : الإلتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد فى العادة خلال فترة سنة ، ويتطلب سداها إنتقاص الأصول المتداولة بعد تحويلها إلى نقدية . ومن أمثلة الإلتزامات قصيرة الأجل ما يلى :

حسابات الموردون : ويطلق عليها أحياناً حسابات الدائون ، وهي تمثل المبالغ المستحقة السداد لدائى المشروع مقابل مشتريات المشروع الآجلة من بضائع ومستلزمات منهم .

أوراق الدفع : ورقة الدفع هى ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع للغير بمبلغ محدد يستحق السداد فى تاريخ محدد فى صورة كتابية . وتنشأ أوراق الدفع فى العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه .

المصروفات المستحقة : وتتمثل فى المبالغ المستحقة على المشروع للغير فى تاريخ إعداد الميزانية مقابل خدمات تم اداؤها للمشروع وساهمت فى تحقيق إيراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية فى تاريخ الميزانية . ومن أمثلتها الأجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والإيجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم فى نشاط المشروع ، والقوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الإستهانة بأموالهم فى العمليات خلال الفترة المحاسبية وما إلى ذلك .

التوزيعات المستحقة : عندما يحق المشروع أرباحاً نتيجة مزاوله عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزءاً من هذه الأرباح يتم توزيعه فى العادة على الملاك (وعلى العاملين أيضاً فى كثير من الأحيان) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين فى التوزيعات يستحق السداد نقداً فى غالبية الأحوال . فإذا لم يتم المشروع بصرف التوزيعات المقررة حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها لسبب أو لآخر ، فإنه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الأجل .

الإيرادات المقدمة : قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدماً قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المنقضية . وبالتالي يصبح المشروع ملتزماً بأداء أو توفير تلك الخدمات فى العادة فى الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التى يحصل عليها المشروع مقدماً ولم يتم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل . ويطلق عليها أحياناً الإيرادات غير المكتسبة ، ومن أمثلتها الإيجارات الدائنة المقدمة والقوائد المقدمة التى يحصل عليها

المشروع . وهذه عادة ما يتم الوفاء بقيمتها للخير عينا في صورة سلع أو خدمات .

٧ - نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي أحد شكلين ، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم) ، ويطلق عليه الشكل الحسابي ، ويعتبر الشكل الثاني بمثابة تقرير . ومهما اختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم في كل من الشكلين . وسوف نعرض في هذا البند نموذجاً للميزانية العمومية في شكل حسابي لتتعرض على بعض الإستخدامات الميدنية للمعلومات الواردة في الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالي فيما يلي من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية في هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا في البنود السابقة . يخصص الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم . ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة إلى أخرى . ففي بعض الدول (أمريكا مثلاً) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهي بالأصول الثابتة الأقل سيولة وبلى ذلك الأصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالالتزامات قصيرة الأجل وينتهي بحقوق الملكية . وفي بعض الدول الأخرى (جمهورية مصر العربية مثلاً) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق في المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر إستخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية (البنوك وشركات التأمين) . وسوف نتبع هنا الترتيب الذي جرى العرف على إستخدامه في جمهورية مصر العربية . وتأسيساً على ما تقدم نعرض في الصفحة التالية نموذجاً للميزانية العمومية بأرقام إضراضية . هذا وقد أظهرنا الأصول الثابتة في هذا النموذج بصافي قيمتها بعد خصم الإهلاك ، الذي يمثل قيمة ما يستفد من خدمات هذه الأصول في أنشطة المشروع . وسوف نتناول هذا الموضوع تفصيلاً فيما بعد .

شركة التجارة المالية - الميزانية العمومية في ١٩٩٣/١٢/٣١

المصنوع	(الأرقام إحصائية والأصول بالعملة)		الأصول	
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
حقوق الملكية			الأصول الثابتة	
رأس المال	٢٨٠٠٠٠		أراضي	٤١٠٠٠
إذاريح المحجزة	٤٩٠٠٠		مباني	٥٠٠٠٠
		٣٢٩٠٠٠		
الإلتزامات طويلة الأجل			آلات ومعدات	٣٥٠٠٠
قرض طويل الأجل		٢٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	٢٧٥٠٠
يستحق السداد في ١٩٩٥/١٢/١			وسائل نقل وإتصال	١٨٥٠٠
				١٧٢٠٠٠
			الإستثمارات طويلة الأجل	
			مباني سكنية	٢٦٥٠٠
			أوراق مالية	١٤٥٠٠
				٤١٠٠٠
الإلتزامات قصيرة الأجل			الأصول المتداولة	
موردون	٣٣٦٠٠		مخزون	٤٥٥٠٠
أوراق دفع	٢٢٦٠٠		إستثمارات قصيرة الأجل	١٣٢٠٠
مصرفات مستحقة	٩٨٠٠		مصرفات مقدمة	٢٣٠٠
توزيعات مستحقة	١٦٧٠٠		إيرادات مستحقة	٨٤٠٠
إيرادات مقدمة	١٣٠٠		أوراق قبض	٣١٦٠٠
		٨٤٠٠٠	علاء	٢٥٣٠٠
			تقليدية	٥٨٧٠٠
				١٩٥٠٠٠
			الأصول غير الملموسة	
			شهرة الخلل	١٨٠٠٠
			حق إنحراج	١٢٠٠٠
				٣٠٠٠٠
مجموع المصنوع		٤٢٨٠٠٠	مجموع الأصول	٤٢٨٠٠٠

وبلاحظ من هذا الشكل أن معادلة الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً . فبدلاً من وضع الأصول كلها فى مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والغرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة . كما أن تقسيم الإلتزامات إلى التزمات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد فى تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد التزماته العاجلة . ولا شك فى أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمل أمر المشروع فى إجراء الدراسات والتحليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالى . فمقارنة الأصول المتداولة بالإلتزامات قصيرة الأجل يساعد فى تحديد قدرة المشروع على الوفاء بالتزماته العاجلة ، وغالباً ما تكون هذه المقارنة فى صورة نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم قصيرة الأجل ، ويطلق عليها نسبة التداول . ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية فى كل الأحوال ، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد إتخاذ قرارات منح الإئتمان للمشروع . كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالإلتزامات والتي يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لأصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة فى إتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو إحتجازها لتدعيم المركز المالى للمشروع وفى إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والإلتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات كلما كان ذلك مؤشراً إلى إمكانية التوسع فى المستقبل عن طريق الاقتراض .

وبالإضافة إلى هذه الإستخدامات يوجد العديد من الإستخدامات الأخرى للمعلومات الواردة فى قائمة المركز المالى بالإضافة إلى البيانات التى تظهر فى حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فى الدراسات اللاحقة .

٧ - تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر فى حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم فى معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات ، ولتعددها وكثرتها لا يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من

الصعب إستيعاب معلومات الميزانية العمومية . والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر فى صورة نتائج نهائية دون تفاصيل لما أدى إلى هذه النتائج من تغيرات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية فى العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح تحقق نتيجة زيادة الإيرادات على المصروفات أو خسائر محققة نتيجة مزاوله العمليات . أما تفاصيل بنود حسابات الإيرادات فظهر فيما يمكن أن نطلق عليه فى هذه المرحلة الحساب الختامى ، والذي يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الإيرادات فى مجموعها مع بنود المصروفات فى مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التى تركنا آخر معادلة ميزانية لها فى نهاية البند الرابع من هذا الفصل . ونذكر مثلاً أن المنشأة باعت خدمات إصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (النقدية والمدينون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مباعه) بنفس القيمة . ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت فى سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ١٠٠٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (النقدية) بما تم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الإلتزامات بالأجور التى كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقاصة فى خانة حقوق الملكية بين الخدمات المباعه وتكلفة الخدمات المباعه لتحصل على صافى الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محجوزة) فى هذه الحالة . ورغم أن هذا الإجراء جائز فى معادلة الميزانية ، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض الميزانية العمومية . أضف إلى ذلك ، أن تعدد بنود الإيرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة فى معادلة الميزانية عملية صعبة . ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وإظهار أثرها النهائى فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحجوزة التى تظهر نتائج هذه المقاصة . وهنا فى حقيقة الأمر ما أبيناه فى معادلتى الميزانية الأخيرتين فى البند الرابع .

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير .

١ - باعت جزءاً من الأجهزة والأدوات الكهربائية التى قامت بشرائها فى ٩٤/١/٢٩ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت

نقلأ على ٢٨٠٠٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقأ لها قبل عملاتها .

٢ - دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع إلى العملاء من وقود وزيت وسائقين وخلافه مبلغ ٨٦٠٠ جنيه نقلأ وما زال مستحقأ عليها ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ - أدت خدمات صيانة لعملاتها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقأ قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصرفوات المنشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلي : أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٢٠٠ جنيه سددت كلها نقلأ .

٤ - دفعت أجور عملاتها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه .

٥ - قامت بالإعلان عن نشاطها في محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ، سددت منها ٥٠٠٠ جنيه ، والباقي ما زال مستحقأ عليها .

٦ - قامت بوضع سياراتها عن شهر فبراير في جراج عمومي مقابل إيجار شهري قدره ٣٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر ، ولم يسدد الإيجار بعد .
والمطلوب : هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والالتزامات وتحديد الأثر الصافي على حقوق الملكية .

١ - ولنبدأ بالعملية الأولى : ولعله أصبح من الواضح في هذه المرحلة أن أى عملية من العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر في حسابين على الأقل . فعند قيام المنشأة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التى تعد من أصول الشركة (المتداولة) تنقص بمقدار تكلفة المباع منها ، أى أن :
- الأجهزة والمعدات (البضاعة) فى الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه .

- وفى مقابل ذلك حصلت المنشأة على أصول قدرها ٣٠٤٠٠٠ جنيه تمثل لإيراداتها من بيع الأجهزة والمعدات . فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ويزداد الدينون (العملاء) بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .

- وترتب على ما تقدم زيادة صافية في الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه
(٣٠٤٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) تمثل أرباح المنشأة من عملية بيع الأدوات الكهربائية
والتي تمثل إضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبي معادلة الميزانية .

- يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات في معادلة الميزانية : البضاعة
تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه المدينون
(العملاء) تزداد بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٠٠٠ جنيه .

يمكن إظهار أثر هذه العملية كالآتي : (أ) إنقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٠٠٠
جنيه ، وعمل حساب المصروفات وزيادته بنفس المبلغ بإعتباره تكلفة البضاعة المباعة
(تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية بإشارة سالبة في بنود حقوق
الملكية) ، (ب) - زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، وزيادة المدينون بمبلغ
٢٤٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للإيرادات وزيادته بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه
(تذكر أن الإيرادات يمكن أن تظهر بإشارة موجبة في بنود حقوق الملكية) . وسوف
تتبع هذه الطريقة الأخيرة في معالجة باقي العمليات .

٢ - تؤدي هذه العملية إلى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقل البضائع
بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه (٨٦٠٠ جنيه نقداً + ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين مستحقة)
مقابل نقص النقدية بمبلغ ٨٦٠٠ جنيه وزيادة الإلتزامات (الأجور المستحقة) بمبلغ
١٤٠٠ جنيه .

٣ - تكون هذه العملية ، في الواقع من عمليتين : عملية تحقق إيرادات ،
وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . وترتب على هذه العملية الأولى زيادة
الإيرادات : خدمات مباعة بمبلغ ٣٧٥٠٠ جنيه مقابل زيادة النقدية بمبلغ ٢٦٣٠٠
جنيه وزيادة المدينون (العملاء) بمبلغ ١١٢٠٠ جنيه . وترتب على العملية الثانية
زيادة المصروفات : مواد ومهمات الصيانة بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ
١٣٢٠٠ جنيه . مقابل انخفاض النقدية بمبلغ ٢١١٠٠ جنيه بإعتبار أنها سددت
كلها نقداً .

٤ - وترتب على هذه العملية زيادة للمصروفات : أجور بمبلغ ٢٧٦٠٠ جنيه مقابل
نقص النقدية بنفس المبلغ .

٥ - يترب على هذه العملية زيادة المصروفات إعلان بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه . وزيادة الإلتزامات : الإعلان المستحق بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

٦ - يترب على هذه العملية زيادة المصروفات : إيجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه ، مقابل زيادة الإلتزامات : إيجار مستحق بنفس المقدار .

وما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالآتي :

عمليات الإيرادات

جنيه	
مبيط أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠٠٠
+ خدمات مباعة	٣٧٥٠٠
جملة الإيرادات	<u>٣٤١٥٠٠</u>

عمليات المصروفات :

تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠
مصروفات نقل البضائع المباعة	١٠٠٠٠
مولد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
أجر (١٣٢٠٠ + ٢٧٦٠٠)	٤٠٨٠٠
إعلان	٧٥٠٠
إيجار	٣٥٠
جملة للمصروفات	<u>٢٧٢٥٥٠</u>

وبإجراء المقاصة بين الإيرادات والمصروفات نجد أن الشركة قد حققت أرباحاً قدرها : $٢٧٢٥٥٠ - ٣٤١٥٠٠ = ٦٨٩٥٠$ جنيه .

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية (الأرباح المحجوزة) نتيجة كل العمليات السابقة ، وبدلاً من أن تتم عملية حصر الإيرادات والمصروفات على هذه الصورة الحسابية وإجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبياً في صورة أكثر تنظيماً فيما يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب المحتامى . ويتخذ الحساب الختامى

لمنشأة التجارة الحديثة عن شهر فبراير الشكل الوارد أسفل الصفحة.

وبلاحظ أن الحساب الختامي يتم إعداده عن فترة زمنية معينة ليقاس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة ، بينما الميزانية العمومية تكون في تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول في ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية في نفس التاريخ . وبلاحظ أيضاً أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الأيمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الأيسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا زاد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح ، وتظهر كمتمم حسابي لجانب المصروفات ليصل مجموعه بمجموع جانب الإيرادات ، والعكس يكون صحيحاً في حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٩٤

الإيرادات		المصروفات	
مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠
خدمات مباعة	٣٧٥٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	١٠٠٠٠
		مواد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
		أجور	٤٠٨٠٠
		إعلان	٧٥٠٠
		إيجار	٢٥٠
			<hr/>
		مجموع المصروفات	٢٧٢٥٠٠
		الأرباح	٦٨٩٥٠
			<hr/>
مجموع الإيرادات	٢٤١٥٠٠	المجموع	٢٤١٥٠٠
	<hr/>		<hr/>

وبلاحظ ما يلي على جدول معادلة الميزانية الواردة في الصفحة التالية .
 البنود (١) ، (٢) ، (٣) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه
 في المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .
 البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة
 (٢٤٠٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) .

البند (٥) المدينون - زاد حساب المدينون حيث كان ٢٢٥٠٠ جنيه بمقدار
 ٢٤٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدوات الكهربائية الآجلة ، وبمبلغ ١١٢٠٠
 جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تحصل بعد وبذلك يصبح
 المجموع ٥٧٧٠٠ جنيه .

البند (٦) زادت النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات
 كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التي تحصلت نقداً ، ثم
 نقصت النقدية بالآتي : ٨٦٠٠٠ جنيه مصاريف نقل ، ٢١١٠٠ جنيه مصروفات
 صيانة من مواد ومهملات وأجور صيانة ، ٢٧٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ،
 ٥٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان ، وهى كلها مبالغ تم دفعها نقداً .

البند (٨) الأرباح المحجوزة وكانت في المعادلة السابقة ١١٠٠٠ جنيه أضيف
 إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر في الحساب الختامى والبالغ قدرها ٦٨٩٥٠ جنيه .
 البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التى نتجت عن العمليات السابقة وهى :
 ١٤٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢٥٠٠ جنيه إعلان مستحق ، ٢٥٠ جنيه إيجار
 مستحق .

المطلوب منك : أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما
 تظهر في آخر فبراير ١٩٩٤ من واقع البيانات التى تظهر في معادلة الميزانية طبقاً
 للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالية .

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الإيرادات والمصروفات من واقع الحساب
 الختامى يمكن إظهار الأثر النهائى لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة في نهاية

البند الرابع من هذا الفصل تنفيذاً للملاحظات السابقة كالآتي :

الأصول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جيه		جيه		جيه	
٢٠٠٠٠	مبانى (١)				
٣٥٠٠٠	أثاث وتركيبات (٢)				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل (٣)	١٠٠٠٠٠	رأس المال (٧)	١٨٠٠٠	قرض البنك (٩)
١٣٤٠٠٠	بضاعة (٤)	٧٩٩٥٠	أرباح محبوزة (٨)	٣٢٧٠٠٠	المكتون (١٠)
٥٧٧٠٠	مكتون (٥)			٤٢٥٠	مصرفات مستحق (١١)
٢٥٧٠٠٠	تقليدية (٦)				
٥٢٩٢٠٠	مجموع الأصول =	١٧٩٩٥٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٤٩٢٥٠	مجموع الالتزامات

٨ - الخلاصة :

إستعرضنا فى هذا الفصل معادلة الميزانية ، والتي يمكن أن تمتد إلى المعادلة المحاسبية الرئيسية التى هى معادلة ميزان المراجعة . وعرفنا أن الأصول ، أو الأشياء ذات القيمة التى تمتلكها الوحدة المحاسبية والتي تمثل موارد إقتصادية متاحة لها للإستخدام فى نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لابد وأن تتساوى فى مجموعها مع الخصوم سواء كانت فى شكل حقوق ملكية أو فى شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم فى الواقع هى المصدر الذى منه يتم الحصول على الأصول . وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التى يقوم بها المشروع وتؤثر فى أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إظهار آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أو تشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضاً . ويمكننا فى هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الإسترشادية بصدد إظهار آثار العمليات التى يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالآتى :

١ - أولاً وقبل كل شئ يجب أن نتذكر دائماً أن كل عملية لا بد وأن يتأثر بها

- على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .
- ٢ - يمكن زيادة أحد أو بعض الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل المدينون) ، أو عن طريق زيادة الإلتزامات (شراء بضاعة أو أثاث على الحساب ، أو الحصول على قرض وإيداع النقدية المتحصلة منه في الخزينة) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية (الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة) .
- ٣ - إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى ، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة . أما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الإلتزامات أو حقوق الملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .
- ٤ - إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول أخرى ، فإن هذا بالضرورة سيقود إلى نقص في الإلتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار .
- ٥ - يترتب على المصروفات نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية .
- ٦ - يترتب على الإيرادات زيادة الأصول أو نقص الإلتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية .
- هذا كما تعرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تمتد في تاريخ معين ، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها في الحساب الختامي والإقتصار على إظهار نتيجة المقاصة بينها على معادلة الميزانية . ونلاحظ أن الحساب الختامي يتم إعداده عن فترة زمنية معينة ليغطي نشاط المشروع الذي يترتب عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التي يتم إعدادها لتظهر المركز المالي للمشروع في تاريخ معين .

أسئلة وحالات وتمارين

على الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

حدد مفهوم كل من :

الأصول المتداولة ، الإلتزامات قصيرة الأجل ، الإستثمارات طويلة الأجل ،
نسبة التداول ، نسبة الخصوم ، الأرباح المحجوزة .

السؤال الثاني :

وضع أى من العناصر الآتية ينتمى إلى الميزانية العمومية وأيهما ينتمى إلى
الحساب الختامى (بمعنى يظهر فيه) موضحاً الجانب الذى يظهر فيه كل عنصر
(حساب) فى كل أو أى منهما :

إيجار المباني التى تستأجرها الشركة من الغير ، الإيجار المستحق للمنشأة قيد
الغير ، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الآجلة (التى لم تحصل
قيمتها بعد) ، العملاء (المدينون) ، الأجرور ، الأجرور المستحقة ، الأجرور المقدمة
(المدفوعة مقدماً) ، إيرادات الفوائد ، أوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض .
سيارات النقل والإنتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الأرباح المحجوزة ، صافى
الربح ، المباني ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستفدة فى تشغيل
الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والتى
لم تسدد بعد ، مصروفات الإهلاك ، إيرادات محصله مقدماً ، أوراق القبض ، أوراق
الدفع .

السؤال الثالث :

- يرر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .
- (أ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من التقديرة .
- (ب) يترتب على دفع المصروفات إنخفاض التقديرة وزيادة الإلتزامات وإنخفاض حقوق الملكية .
- (جـ) يتم إعتداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة .
- (د) يظهر الحساب الختامي الأصول والمصروفات فى أحد جانبيه ، والخصوم والإيرادات فى الجانب الآخر .
- (هـ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والإلتزامات بصفة دائمة .
- (و) يظهر الحساب الختامى المصروفات التى يتم سدادها نقداً خلال الفترة التى ينطويها الحساب .
- (ز) إذا حدثت زيادة فى أحد الأصول فلا بد وأن يقابل ذلك نقص فى أصل أو زيادة فى حقوق الملكية .
- (ح) الإلتزامات طويلة الأجل هى تلك التى تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .
- (ط) تعتبر الإيجارات المستحقة للمنشأة قبل الغير من الإلتزامات قصيرة الأجل .
- (ى) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التى يقوم بها المشروع أى تغيير فى مجموع الأصول أو الخصوم .
- (ك) تقتصر الإيرادات على ما يتم تحصيله نقداً من بيع السلع والخدمات للعملاء .
- (ل) لا بد وأن تودى الإيرادات إلى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقداً .
- (م) تودى زيادة مجموع الأصول بالضرورة إلى زيادة الإلتزامات ورأس المال .
- (ن) الحساب الختامى هو كشف بنود الإيرادات والمصروفات فى تاريخ إنتهاء السنة المالية .
- (د) إذا زادت التقديرة فهذا يعنى بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو

إتمام مبيعات نقدية .

(ص) يؤدى نقص الأصول بالضرورة إلى الحصول على إيرادات .

(ض) يؤدى تحقق الإيرادات محاسبياً إلى زيادة الأصول بصرف النظر عن التحصيل .

(ط) تعتبر المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة من قبيل الأصول التى يتم الحصول على مقابلها نقداً فى تاريخ لاحق لإعداد الميزانية العمومية .

(ظ) تعتبر المصروفات المستحقة والإيرادات المقدمة من قبيل الإلتزامات التى يتم الوفاء بها نقداً فى تاريخ لاحق لتاريخ إعداد الميزانية العمومية .

(ع) يلزم الوفاء بكل من المصروفات والإيرادات المقدمة فى صورته عينيه ، وعلى العكس من ذلك لابد من الوفاء بكل من المصروفات والإيرادات المستحقة فى صورة نقدية .

(غ) يمكن تحديد نتيجة المشروع من ربح أو خساره بإعداد الميزانية العمومية فى شكل معادله أو حساب ، ومن ثم لا يوجد ما يدعو لإعداد الحساب الختامى .

السؤال الرابع :

١ - حدد خمس عمليات تؤثر فى جانب الأصول فقط دون جانب الخصوم .

٢ - حدد ثلاث عمليات تؤثر فى الأصول والإلتزامات دون حقوق الملكية .

٣ - حدد أربع عمليات تؤثر فى الأصول وحقوق الملكية دون الإلتزامات .

٤ - حدد عملية واحدة تؤثر فى حقوق الملكية والإلتزامات دون الأصول .

ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل إجابته من الإجابات الواردة أسفل كل حالة من الحالات التالية .

الحالة الأولى : حيث الأصول هى الأشياء التى تمتلكها الوحدة المحاسبية أو تقع فى حوزتها فإن :

(أ) الخصوم هى الحقوق فى هذه الأصول ، أو مصادر تمويل هذه الأصول عن طريق الملاك وغير الملاك .

- (ب) يلزم أن تتساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة .
- (ج) حقوق الملكية تمثل الفرق بين جملة الأصول وما قام بتمويله منها غير الملاك .
- (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لاشيء مما تقدم
- الحالة الثانية : تتمثل الأرباح المحجوزة في :
- (أ) زيادة تدفق الإيرادات نتيجة بيع السلع والخدمات عن تدفق المصروفات اللازمة لتوفير السلع والخدمات التي يتم بيعها للعملاء .
- (ب) ذلك الجزء من حقوق الملكية الذي يتوفر للملاك نتيجة مزالة الوحدة المحاسبية لنشاطها بأرباح .
- (ج) فيما يتم استثماره من أرباح في الإضافة إلى الأصول .
- (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لاشيء مما تقدم .
- الحالة الثالثة : تؤثر عمليات الإيرادات والمصروفات في كل من الأصول والخصوم كالتالي :
- (أ) تؤدي الإيرادات إلى زيادة الأصول وحقوق الملكية معاً .
- (ب) تؤدي المصروفات إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما كما تؤدي إلى نقص حقوق الملكية .
- (ج) تكون محصلة الإيرادات والمصروفات زيادة الأصول وحقوق الملكية مع زيادة الإلتزامات في بعض الأحيان ، ما دامت المحصلة أرباحاً
- (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لاشيء مما تقدم .
- الحالة الرابعة : تختلف الأصول الثابتة عن الأصول المتداولة في أن :
- (أ) الأولى يتم الحصول عليها لأغراض إستخدامها لفترة طويلة بينما الثانية يتم الحصول عليها لأغراض إعادة بيعها أو هي تنتج عن عمليات الإيرادات وتتحول إلى نقدية في فترة قصيرة .
- (ب) تظهر الأولى طبيعة نشاط المشروع بينما توضح الثانية قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته للخير .

(ج) الأصول الثابتة يلزم أن تكون من السلع المعمرة فيما لا يلزم أن تكون الأصول المتداولة من السلع قصيرة العمر .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة : تعتبر المصروفات التي تسد مقدماً قبل الحصول على الخدمة المقابلة لها من الأصول لأن :

(أ) سدادها مقدماً يعني قيام التزام الغير بأداء الخدمة المقابلة للوحدة المحاسبية مستقبلاً دون قيام الوحدة بسداد نقدية في ذلك الوقت .

(ب) هي تحول إلى نقدية مستقبلاً عندما تشارك الخدمة التي يقدمها الغير للوحدة المحاسبية في تحقيق إيرادات مستقبلاً ويتم تحصيل قيمة الإيرادات نقداً .

(ج) لا يلزم الغير بالوفاء بقيمتها نقداً للوحدة المحاسبية ومن ثم لا تضر من الأصول النقدية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة : إذا بلغ مجموع الأصول في ١/١ مبلغ ٣٩٢٠٠٠ جنيه متضمناً بضاعة تبلغ تكلفتها ١٦٠٠٠٠ جنيه ، وتم في ذلك اليوم بيع بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تحصيل منها نقداً ٥٠٠٠٠ جنيه ، يؤدي ذلك إلى :

(أ) تنقص البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد النقدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتزداد العملاء (المدينون) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لتكون محصلة الزيادة في الأصول ٢٠٠٠٠ جنيه .

(ب) تزداد الإيرادات بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وتزداد المصروفات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تزداد الأرباح المحجوزة ومن ثم حقوق الملكية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة : تعتبر المصروفات المستحقة من الإلتزامات لأنها :

(أ) تمثل خدمات أدائها الغير للوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية وساهمت في تحقيق إيرادات لفترة ، وذلك دون أن يحصل الغير من الوحدة على مقابلها بعد .

(ب) تمثل وسيلة من وسائل تمويل الأصول ، أى الحصول على أصول جديدة أو إضافية بطريقة غير مباشرة حيث ساهمت فى تحقيق الإيرادات التى تؤدى إلى زيادة الأصول .

(ج) تنطوى على التزام الوحدة المحاسبية بسداد قيمتها نقداً فى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثامنة : تختلف مبيعات البضاعة عن تكلفة البضاعة المباعة فى أن :

(أ) مبيعات البضاعة مقومة بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة مقومة على أساس تكلفتها تسليم محلات الوحدة المحاسبية (ثمن الشراء + تكلفة النقل ، وخلافه) .

(ب) مبيعات البضاعة من الإيرادات وتكلفة البضاعة المباعة من أهم بنود المصروفات .

(ج) تؤدى مبيعات البضاعة إلى زيادة الأصول بالقيمة بينما تكلفة البضاعة المباعة تؤدى إلى نقص الأصول بالقيمة .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة التاسعة : يعتبر مقابل نقل البضاعة المشتراة من مقر البائع لمقر المشتري إذا تحملها المشتري من عناصر التكلفة بينما يعتبر مقابل نقل البضائع المباعة من مقر البائع إلى مقر المشتري إذا تحملها البائع من بنود المصروفات حيث :

(أ) البضاعة التى يتم شراؤها من الأصول ومقابل نقلها لمقر الوحدة المحاسبية يعتبر من ضمن التكاليف المودية إلى تواجدتها لدى الوحدة لإمكانية عرضها على العملاء وبيعها ، بينما البضاعة التى يتم بيعها يتحقق عنها إيرادات تعادل سعر البيع ومقابل نقلها من مقر الوحدة المحاسبية للعميل الذى اشتراها يعتبر من المصاريف اللازمة لتحقيق الإيرادات .

(ب) لأن مقابل نقل البضاعة المشتراة عادة ما يتحملها المشتري بينما مقابل نقل البضاعة المباعة عادة ما يتحملة البائع .

(ج) يؤدي مقابل النقل في كل الأحوال إلى نقص الأصول أو زيادة الالتزامات .
(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .
الحالة العاشرة : إذا قامت الوحدة المحاسبية بأداء خدمات لعملائها بمقابل
نقدى أو أجل فإن :

(أ) كل ما يستنفد في سبيل أداء هذه الخدمات من أصول أو خدمات العاملين وما
شابه ذلك يعتبر من بنود المصروفات سواء تم سداد القيمة نقداً أو لم يتم .
(ب) تعتبر قيمة الخدمات التي يتحمل بها العملاء من بنود الإيرادات سواء تحصلت
القيمة نقداً أو ظلت مستحقة قبل العملاء .

(ج) تزداد الأصول عموماً بقيمة الخدمات المباعة وتنقص بما يسدد من مصروفات
في سبيل أدائها أو يستنفد من أصول في سبيل ذلك كما قد تزداد الالتزامات
بالمصروفات التي يلزم سدادها نقداً ولكنها لم تسدد بعد .
(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الحادية عشر : إذا زادت جملة الأصول عن حقوق الملكية بمبلغ
٥٠٠٠٠ جنيه وكانت الإيرادات ٢٨٠٠٠ جنيه والمصروفات ١٨٠٠٠ جنيه ،
الأصول المتداوله ٢٥٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) صافى الربح يكون مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .
(ب) تقل حقوق الملكية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .
(ج) تكون نسبة التداول 1٥٠ .

الحالة الثانية عشر :
إذا بلغت جملة الأصول غير النقدية ٨٠٠ ٠٠٠ جنيه ، وكانت حقوق
الملكية ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه والالتزامات قصيرة الأجل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وطويلة الأجل
٣٠٠ ٠٠٠ جنيه ، وكانت نتيجة مقابلة الإيرادات بالمصروفات خسائر قدرها ٥٠٠٠
جنيه ، فإن :

- (أ) الأصول النقدية تكون مبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه .
 (ب) نسبة السيولة (الأصول النقدية / الإلتزامات قصيرة الأجل) تكون ٢٢٠٠ .
 (ج) تزيد حقوق الملكية بند الأرباح المحجوزة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

ثالثاً : التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس ١٩٩٤ .

رقم	تاريخ	العملية
(أ) ٣/١	٣/١	قام زين الدين بتكوين الورشة ، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .
(ب) ٣/٣	٣/٣	قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .
(ج) ٣/٥	٣/٥	قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه ، سدد منها ٤٥٠٠ جنيه نقداً ، والباقي يستحق السداد بعد ثلاثة شهور .
(د) ٣/٧	٣/٧	زاول زين الدين عمليات إصلاح السيارات في ذلك اليوم ، وكانت حصيلة إيراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل عملاته ٤٦ جنيه .
(هـ) ٣/٨	٣/٨	قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .
(و) ٣/١١	٣/١١	إقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك .
(ز) ٣/١٣	٣/١٣	قام زين الدين بعمليات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحسنت نقداً .
(ط) ٣/١٤	٣/١٤	إشتري زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

(ى) ٣/١٥ إشتري زين الدين ونش جرار لسحب السيارات المعاطلة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نقداً .

(ك) ٣/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الأسبوع الثانى من الشهر .

(ل) ٣/١٧ بلغت إيرادات إصلاح السيارات فى ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١١٥٠ جنيه ، كما حصل زين مبلغ ٢٦ جنيه من المستحقات قبل عملاته بتاريخ ٣/٧ .

(م) ٣/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات فى ذلك التاريخ وجد أنه إستخدم منها فى عمليات الإصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

المطلوب :

توضيح أشر كل من العمليات السابقة على معادلة الميزانية طبقاً للنموذج التالى

رقم	تاريخ العملية	الأصول	= حقوق الملكية	+ الإلتزامات
أ	٣/١	جنيه ١٥٠٠٠	جنيه ١٥٠٠٠	جنيه
ب	٣/٣	٦٣٠٠ +		٦٣٠٠
		—————		
جـ	٣/٥	٢١٣٠٠	١٥٠٠٠ =	٦٣٠٠ + ...
	

التمرين الثانى :

يستخدم نفس نموذج معادلة للميزانية وأظهر التغيرات فيها الموضح فى التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول المتدولة ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الإلتزامات ، وضع أشر كل من العمليات التالية على معادلة للميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية من العمليات :

رقم	تاريخ	العملية
أ	٤/١	قام حسنين حسونة حسين بتكوين مشروع للإيجار فى ملابس السيدات برأس مال نقدي قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه .
ب	٤/٢	قام المذكور باستئجار محل فى موقع مناسب مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جنيه تم سداه عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٤٢٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً .
جـ	٤/٧	تعاقد حسنين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته فى إدارة شؤون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه سدد منها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، والباقي على الحساب .
د	٤/١٠	تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته فى ذلك اليوم ٢٤٠٠٠ جنيه حصلت نقداً .
هـ	٤/١٢	كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل فى هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤٧٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٣٢٧٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد فى نهاية الشهر .
و	٤/١٥	قام حسنين بسداد مديونيات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٤٥٠٠ جنيه ، كما قام بجرد البضاعة الباقية لدى ووجد أن تكلفتها ٣١٢٠٠٠ جنيه .
ز	٤/١٨	سدد حسنين مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من باقى ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢٠٠٠ جنيه من باقى ثمن الأثاث والمفروشات المستحق عليه .
ح	٤/٢١	قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه يتم سداه خلال ثلاثة أشهر بمقابلة سنوية قدرها ٢١٢ طنح فى نهاية كل شهر .
ط	٤/٢٣	بلغت المبيعات النقدية ٥٢٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠٢٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة للباعة ٢٨٠٠٠ جنيه .

٤/٢٤	ى	سدد العملاء جزءاً من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٤٠٠ جيه .
٤/٢٩	ك	سدد حسابتين مريضات العمال والموظفين عن النصف الأخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جيه .
٤/٣٠	ل	سدد حسبتين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام في هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جيه .

التصمين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة سامتكس خلال شهر مايو ١٩٩٤ . والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع أعمدة المعادلة (ترصيداها) بعد إثبات كل عملية من العمليات . إستخلم عموم لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ، المدينون ، النقديّة رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الدائنون :

رقم	تاريخ	العملية
أ	٥/١	إجتمع المؤسسون وافقوا على تكوين المؤسسة برأس مال قدره ٥٠٠٠٠ جيه يسدد نقداً يوم ١٩٩٤/٥/٣ .
ب	٥/٤	قامت المؤسسة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جيه .
جـ	٥/٩	قامت المؤسسة بشراء آلات إضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جيه على أن يتم السداد بعد شهر .
د	٥/١٥	حصلت المؤسسة مبلغ ١٣٥٠٠ جيه قيمة الخدمات للزوجة نقداً لمملكتها حتى تاريخه ، ما زال مستحقاً لها قبل العملاء ٤٦٠٠ جيه .
هـ	٥/١٦	قامت المؤسسة بسداد أجور العمال والموظفين حتى يوم ٥/١٥ والبالغ قدرها ٤٣٠٠ جيه .

و	٥/١٩	قامت المؤسسة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنيه لم يتم تحصيلها بعد .
ز	٥/٢١	حصلت المؤسسة من عملائها مبلغ ٤٢٠٠ جنيه .
ح	٥/٢٠	ما زالت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر لم تسدد بعد وتبلغ قيمتها ٥٢٠٠ جنيه .

التصمين الرابع :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمنشأة السمادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٩٤ :

جنيه	
١٣٢٥٠٠	إيرادات مبيعات بضاعة عن الشهر .
١٣٢٥٠	خدمات مائة للعملاء
١٣٢٥	إيجارات مسددة عن الشهر
٣٢٥	قوائد قروض مسددة عن الشهر
٤٥٥٠	أجور عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٢٠٠	مصرفات دعابة وإعلان
٢٢٥٠	زيت وشحوم وقطع غيار مستفدة عن الشهر
٣٨٥٠	متحصلات من عمولات وسمرة قامت بها الشركة خلال الشهر .
١٦٥٠	مياه وأتارة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر

المطلوب :

إعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر يونيو ١٩٩٤ .

التصمين الخامس :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الغنحي والتي ظهرت في نهاية الشهر :

بيان	جيه	بيان	جيه
آلات ومعدات	٢٥٦٠٠	نقدية في الصندوق	٤٤٨٠٠
موردون (دائون)	١٧٦٠٠	نقدية في البنوك	٤٦٨٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠٠	عملاء (مدبتون)	٣٠٩٦٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	أوراق قبض	٤٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٨٤٨٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٢٤٠٠
إيرادات مبيعات خدمات	١٣٤٦٠٠٠	أراضي	٤٨٠٠٠
إيرادات من الإيجارات	٣٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠٠
مياه وقارة	٣٢٠٠٠	إيرادات من الفوائد على	٨٠٠
		أوراق القبض	
إعلان ودعاية	٧٤٠٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٤٠٠
ضرائب مستحقة	٧٥٦٠٠	أجور ومرتبات	٥٩٠٠٠٠

المطلوب :

(١) تصوير الحساب الختامي عن الشهر .

(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر .

التمرين السادس :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١٩٩٤/١/٣١

المحصول			الأصول		
	جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
حقوق الملكية			الأصول الثابتة		
رأس المال	٧٥٠٠٠		أراضي	٢٥٠٠٠	
الأرباح المحجزة	٢٢٥٠٠		مباني	٧٥٠٠٠	
		١٠٧٥٠٠			١١٠٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل			الأصول المتداولة		
قرض من البنك يستحق			مخزون البضاعة	٢٢٥٠٠	
المسدد في ١٢/٢١/٢٠٠٠		١٢٥٠٠	العملاء	٧٥٠٠	
الالتزامات قصيرة الأجل			التقديرات	١٠٠٠٠	
موردون	١٥٠٠٠				٤٠٠٠٠
أوراق دفع	١٤٠٠٠				
أجور مستحقة	١٠٠٠				
		٣٠٠٠٠			
		١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠

فإذا عملت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالمعاملات الآتية :

- ١ - حصلت الشركة على رأس مال إضافي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .
- ٢ - حصلت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من العملاء .
- ٣ - سددت الشركة ٧٥٠٠ جنيه للموردون .
- ٤ - سددت الشركة الأجور المستحقة .
- ٥ - سددت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .
- ٦ - سددت الشركة لإيجاد شهر فبراير والبالغ ٢٠٠٠ جنيه .
- ٧ - سددت الشركة الأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٢٥٠٠ جنيه .
- ٨ - باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً .

المطلوب :

- ١ - إعداد معادلة الميزانية كما تظهر في أول فبراير ١٩٩٤ ، ثم إظهار أثر العمليات

السابقة عليها .

٢ - إعداد الحساب الختامى للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر فى نهاية الشهر .

التمرين السابع :

تبع شركة عبد العال التجارىه سياسته شراء وبيع البضاعه بالأجل (على الحساب) ، وفيما يلى الميزانيه العموميه الافتتاحية (أى التى يتم إعدادها فى بداية الفترة المحاسبية) والختامية (أى التى يتم إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية) لعام ١٩٩٣ وكذلك الحساب الختامى عن العام .

والمطلوب : تحديد العمليات التى قامت بها الشركة خلال عام ١٩٩٣ والتى ترتب عليها إختلاف مكونات وقيم الأصول والخصوم فى نهاية العام عما كانت عليه فى بدايته .

أولاً : الميزانيه العموميه الافتتاحية لشركة عبد العال

فى ١/١/١٩٩٣

حقوق الملكية	جته	جته	أصول ثابتة	جته	جته
رأس المال	٥٠٠٠٠٠		أراضى	٢٠٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	٦٠٠٠٠		مبنى	١٥٠٠٠	
			سيارات	٨٠٠٠	
		٥٦٠٠٠٠			٤٣٠٠٠٠
الإلتزامات			أصول متداولة		
قرض طويل الأجل	٢٥٠٠٠٠		مخزون البضاعة	١٣٠٠٠٠	
مستوفى	١٤٠٠٠٠		عملاء (مدينين)	٩٠٠٠٠	
أوراق دفع	٥٠٠٠٠		أوراق قبض	٤٠٠٠٠	
			التقديرة	٣١٠٠٠٠	
		٤٤٠٠٠٠			٥٧٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠

ثانياً : الميزانية العمومية الختامية لشركة عبد العال

في ١٩٩٣/١٢/٣١

حقوق الملكية	جيه	جيه	أصول ثابتة	جيه	جيه
رأس المال	٦٠٠٠٠		أراضي	٢٠٠٠٠	
الأرباح المحجزة	١٥٠٠٠		مباني	١٦٥٠٠	
		٧٥٠٠٠	سيارات	٤٥٠٠	
					٤١٠٠٠
الالتزامات			أصول متداولة		
قرض طويل الأجل	٢٠٠٠٠		مخزون البضاعة	١٠٠٠٠	
موردين	١٩٠٠٠		عملاء (مليون)	١٦٠٠٠	
أوراق دفع	٤٥٠٠		أوراق قبض	١٠٠٠	
أجور مستحقة	١٥٠٠		إيجارات مقدمه	٥٠٠	
			تقنية	٥١٥٠٠	
		٤٥٠٠٠			٧٩٠٠٠
		١٢٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠

ثالثاً : الحساب الختامي لشركة عبد العال

عن عام ١٩٩٣

جيه	جيه	جيه	جيه
مبيعات بضاعة	٣٢٠ ٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعه	٢٥٠٠٠٠
إيرادات متنوعة	٧٠٠٠	أجور ومزونات	٢٥٠٠٠
		إيجارات	١٢٠٠٠
		توزيعات	٢٠٠٠
		صافي ربح العام	٩٠٠٠٠
			٣٩٠٠٠٠
	٣٩٠٠٠٠		

الفصل الرابع

فى

الإبانات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات

١ - مقدمة وخطة الفصل :

إنضح مما سبق أن وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساساً فى قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى مـ بهمه الأمر . ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير فى التعامل فى الموارد الإقتصادية عن طريق إقتنائها أو إستخدامها أو الإيجار فيها على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح . ويمكن فى واقع الأمر ، التحقق من نتائج نشاط المشروع وقياسها ع طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التى يرغب فى قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالى ، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياساً نقدياً . ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع ، وخاصة فى العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، فقد أصبح من الضرورى أن يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات لتحليل ، وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، والتى تعبر عن نشاطه ، بصورة سليمة وهادئة . ويختص هذا الفصل بشرح هذه الأدوات والإجراءات :

٢ - الحسابات والقيود المزدوج ومعادلة الميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة إسم الحسابات ، وقلنا مثلاً أن رصيد حساب النقدية يمكن أن يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، أو الحصول على قرض كما يمكن أن ينقص بسداد الأجور ، أو بسداد الدائنين ، أو بشراء بضاعة نقداً . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن حساب النقدية يظهر ما كان موجوداً منها في تاريخ معين ، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة أى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك .

فالحساب إذن هو أداة محاسبية لإظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب أشكالاً متعددة غير أنه في أكثر صوره إستخدماً يتخذ شكل حرف T ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما إلى اليمين والآخر إلى اليسار ، كما هو موضح في الشكل الآتي :

نموذج حساب على شكل حرف T
إسم الحساب

ولانتخاذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى نقص الحساب . وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبي الحساب - متروكة للإختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة ، وجرى العرف المحاسبي على إتباعها لفترة تقرب من ٧٠٠ سنة ، وأصبحت متعارف عليها دولياً . ولنفرض مثلاً قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة إجمالية والثاني للخصوم بصفة إجمالية . ودعنا نتفق أن زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الأيمن . بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الأيسر

بصرف النظر عن كونه حساباً للأصول أو حساباً للخصوم . فإذا ما إبتعنا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول سوف يساوى مجموع الخصوم فى نهاية الفترة التى يتم تسجيل العمليات فى الحسابين عنها ، فمجموع الأصول فى نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الأيمن (مجموع الزيادات) بعد خصم مجموع الجانب الأيسر (النقص) . كما أن مجموع الخصوم أيضاً يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الأيسر من مجموع الجانب الأيمن . وبمعنى آخر ، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر (لاحظ أن تبادل الأصول الذى لا يؤثر على الخصوم لن يظهر فى حساب الأصول فى هذه الحالة) فلم نكتفى بحساب واحد إذن ؟

والواقع أن الحسابات يتم تقسيمها لأغراض إثبات العمليات فيها إلى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية . ويتم إثبات الزيادة فى حسابات إحدى هاتين المجموعتين فى الجانب الأيمن منها بينما يتم إثبات النقص فى الجانب الأيسر ، ويتم إثبات الزيادة فى حسابات المجموعة الثانية فى الجانب الأيسر منها ويتم إثبات النقص فى الجانب الأيمن . وعند « ترصيد » كل من المجموعتين فى نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وأن يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الأخرى ، وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية .

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبى كل حساب وإيجاد الفرق بينهما ، وعادة ما يتم الترصيد محاسبياً بطريقة المتعم الحسابى ، فيتم جمع الجانب الأكبر من الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع فى نهاية الجانب الأصغر ويتم إيجاد المتعم الحسابى للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر ، وبدون هذا المتعم فى الجانب الأصغر ليمثل رصيد الحساب . و « الرصيد » إذن هو الفرق بين جانبى الحساب ويظهر الرصيد فى الجانب الأيمن إذا كان الجانب الأيسر أكبر من الجانب الأيمن .

وعند تقسيم الحسابات إلى المجموعتين المشار إليهما سابقاً يراعى أن أرصدة إحدى المجموعتين تظهر بطبيعتها فى الجانب الأيسر وأن أرصدة المجموعة الأخرى تظهر بطبيعتها فى الجانب الأيمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الأخرى مساعدة فعالة فى إكتشاف الأخطاء

كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام القيد فى هاتين المجموعتين من الحسابات « نظام القيد المزدوج » وسوف يرد شرحه عاجلاً .

ولنعد الآن إلى كيفية تقسيم الحسابات إلى هاتين المجموعتين . والواقع أن التقسيم ينبثق أساساً من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت العادة على اعتبار أن الأصول التى تظهر فى الجانب الأيمن من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها فى الجانب الأيمن من الحسابات التى تتكون منها هذه الأصول ، وعلى اعتبار أن الخصوم (حقوق الملكية + الإلتزامات) التى تظهر فى الجانب الأيسر من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها فى الجانب الأيسر من الحسابات المثلة لها . ويترتب على ذلك أن النقص فى الأصول يتم إثباته فى الجانب الأيسر من حساباتها والنقص فى الخصوم يتم إثباته فى الجانب الأيمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك أيضاً أن أرصدة الأصول (التتمعات الحسابة . لحساباتها) تظهر فى الجانب الأيسر من حساباتها وأرصدة الخصوم تظهر فى الجانب الأيمن من حساباتها وذلك فى نهاية الفترة المحاسبية أو عندما يتم الترسيد .

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض أن لشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت فى أول يناير وقامت بالعمليات الآتية :

- (أ) حصلت على رأس مال نقدي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .
- (ب) اشترت أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه سدد منها نقداً ٦٠٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المقروضات الحديثة .
- (ج) إقترضت من البنك ٢٠٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للإيجار فيها ، حصلت عليها نقداً .
- (د) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٣٠٠٠ جنيه تم سداد نصفها نقداً ، والباقي يستحق للشركة العربية لإنتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الإيجار فيها) .
- (هـ) قامت بإداء خدمات صيانة وإصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ٧٨٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠ جنيه .

(و) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من أجور ومواد ومهمات ٥٧٥٠ جنيه سددت نقداً .

وبلاحظ أن العملية (أ) تؤدي إلى زيادة النقدية (أصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساباً للنقدية وحساباً لرأس المال لظهر في الجانب الأيمن من النقدية مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وفي الجانب الأيسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) تتطلب فتح حساب للأثاث والتركيبات يثبت في الجانب الأيمن منه ٩٠٠٠ جنيه مقابل إثبات ٦٠٠٠ جنيه في الجانب الأيسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للذاتين يثبت في الجانب الأيسر منه مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (أ) ، (ب) تظهر الحسابات التي تسجل أثر العمليات السابقة كالآتي :

حساب رأس المال		حساب النقدية	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٥٠٠٠ (أ)		٢٥٠٠٠ (أ)	٦٠٠٠ (ب)
		٢٠٠٠٠ (ج)	٩٠٠٠ (د)
		٥٧٥٠ (هـ)	
حساب الأثاث والتركيبات		حساب الذاتين	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	٩٠٠٠ (ب)	٣٠٠٠ (ب)	٩٠٠٠ (د)
حساب البضاعة (سيارات)		حساب قرض البنك	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	١٨٠٠٠ (د)	٢٠٠٠٠ (ج)	

حساب الأرباح المجهزة		حساب للدخول (عملاء)	
جيه	جيه	جيه	جيه
٧٨٠٠ (هـ)	(د) ٥٧٥٠	٢٨٠٠ (هـ)	

ويلاحظ أنه في كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت في الجانب الأيمن من حساب أو حسابات معينة لايد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت في الجانب الأيسر لحساب أو حسابات أخرى . ويطلق على إثبات كل عملية من العمليات محاسبياً « إجراء قيد محاسبى » .

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية في صورة حسابات على الوجه التالي ^(١) :

+ الإلتزامات		= حقوق الملكية		الأصول	
+	-	+	-	-	+

وتوضح إشارة (+) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة في الحساب كما نوضح إشارة (-) الجانب الذى يتم فيه إثبات نقص الحساب . ومن الواضح أن الأصول تزيد في الجانب الأيمن من حساباتها وتنقص في الجانب الأيسر بينما الخصوم - أى حقوق الملكية والإلتزامات - تزيد في الجانب الأيسر من حساباتها وتنقص في الجانب الأيمن .

(١) إنج هذه الطريقة إدواردس ، وهرمانسون ، ومالونسون في كتابهم الممتاز :

James D. Edwards, Roger H. Hermanson, and R. F. Salmonson. Accounting:

A Programmed Text. (Homewood, Ill. : Richard D. Irwin, Inc. 1967) P. 64.

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق أن الميزانية العمومية يتم تصورها في تاريخ معين. وهي في الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم في ذلك التاريخ. وعلى ذلك نجد أن أرصدة الأصول تظهر في بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية في الجانب الأيمن من حساباتها ، ويطلق عليها أرصدة أول الفترة ، أى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة في بداية الفترة ، كما أن أن أرصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر في بداية الفترة المحاسبية في الجانب الأيسر من حساباتها . وليس في ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتعم الحسابى لجانبى كل حساب من حسابات الأصول والذي يجعل الجانب الأصغر مساوياً للجانب الأكبر يظهر في العادة في الجانب الأيسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب . فعملية الترسيد تتم في نهاية فترة معينة يكون الرصيد في تاريخ الترسيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر الرصيد الموجود فيه في بداية الفترة ، والتغيرات التى طرأت عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر الرصيد الموجود في نهاية الفترة . ويظهر رصيد أول الفترة في حسابات الأصول في الجانب الأيمن منها ، وتسجل الزيادة في نفس الجانب ، وتسجل النقص في الجانب الأيسر ويظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الأيسر أيضاً . أى أن كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه في صورة المعادلة التالية .

$$\text{مجموع الجانب الأيمن} = \text{مجموع الجانب الأيسر} ، \text{ أو}$$

$$\text{الرصيد الموجود أول الفترة} + \text{الزيادة} = \text{النقص} + \text{الرصيد الموجود في نهاية الفترة.}$$

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من للمعادلة التالية :

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر ، أو

النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة = الرصيد الموجود في أول الفترة + الزيادة

ويوضح المثال التالي العلاقة بين الميزانية العمومية في تاريخ معين وأرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .

وتتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية العمومية أن رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب . أى أن أرصدة حسابات الأصول التى تظهر في الجانب الأيمن من الميزانية تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التى تظهر في الجانب الأيسر من الميزانية تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها .

الميزانية العمومية في ١٩٩٣/١٢/٣١

الخصوم		الأصول	
	جيه		جيه
رأس المال	١٨٠٠٠٠	مبنى	٧٥٠٠٠
الأرباح المحجوزة	٣٩٠٠٠	أثاث	٣٥٠٠٠
قرض من البنك	٤٠٠٠٠	بضاعة	٩٢٠٠٠
دائنون	٣٣٠٠٠	مدينون	٤٦٠٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠٠	تقليبة	٦٤٠٠٠
	<hr/>		<hr/>
	٣١٢٠٠٠		٣١٢٠٠٠
	<hr/>		<hr/>

وتظهر الحسابات الواردة في الميزانية السابقة في ١٩٩٣/١/١ كالآتي :

حساب الأثاث	
جيه	جيه
رصيد	٢٥٠٠٠

حساب المبنى	
جيه	جيه
رصيد	٧٥٠٠٠

حساب المدينون	
جيه	جيه
رصيد	٤٦٠٠٠

حساب البضاعة	
جيه	جيه
رصيد	٩٢٠٠٠

حساب رأس المال	
جيه	جيه
رصيد	١٨٠٠٠٠

حساب النقدية	
جيه	جيه
رصيد	٦٤٠٠٠

حساب قرض البنك	
جيه	جيه
رصيد	٤٠٠٠٠

حساب الأرباح المحصورة	
جيه	جيه
رصيد	٣٩٠٠٠

حساب أوراق الدفع	
جيه	جيه
رصيد	٢٠٠٠٠

حساب الدائنين	
جيه	جيه
رصيد	٣٣٠٠٠

ويطلق على الجانب الأيمن من أى حساب (سواء كان حساب أصول أو حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات) الجانب المدين كما يطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن . ويترتب على ذلك أن زيادة الأصول يتم إثباتها عن طريق جمل حساباتها مدينة (أى تسجيلها فى الجانب الأيمن فيها) ، وأن نقص الأصول يتم إثباته بجمل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، أى يتم إثبات زيادتها بجمل حساباتها دائنة ، ويتم إثبات نقصها بجمل حساباتها مدينة .

٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات :

لا شك فى أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأصول والخصوم . إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أى مشروع تتمثل فى الواقع فى عمليات تتعلق فى أحد طرفيها بالإيرادات التى يحصل عليها المشروع ، أو المصروفات التى يتحملها ، أو التكاليف التى يستنفدها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وكما سبق أن أوضحنا فى الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينمكس أثرها على حقوق الملكية فى الحساب الذى خصصناه لذلك وأطلقنا عليه الأرباح المحجوزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كبيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن إدماجها كلها فى حساب واحد « حساب الأرباح المحجوزة » حتى تصبح فى صلب معادلة الميزانية يصبح أمراً غير عملياً . ولو تصورنا حساب الأرباح المحجوزة فى هذه الحالة لتوقعنا أن يصبح من الطول بحيث يغطي عدداً كبيراً جداً من الصفحات حيث يسجل فيه فى هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما سبق أن ذكرنا أيضاً ، ولهذه الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث تمكثنا من إعداد الحساب الختامى السابق التمرص له ، وعلى أن يكفى بإظهار الأثر النهائى لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية فى حساب الأرباح المحجوزة .

وتعتبر الإيرادات مصدراً من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للمشروع لأغراض الحصول على أصول ، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) للمشروع من موارد مالية تساعد في تمويل الحصول على أصول ، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مزاولة نشاطه في تقديم السلع والخدمات إلى عملائه . وتأسيساً على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث إثبات العمليات فيها . فيتم إثبات الزيادة في الجانب الأيسر منها كما يتم إثبات النقص في الجانب الأيمن منها .

ولتوضيح ما تقدم إعرض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية :

(أ) أدت خدمات لملاء بلغت إيراداتها منها ٢٢٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٨٥٠ جنيه .

(ب) باعت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥٠٠٠ جنيه .

(ج) حصلت فوائد على حسابات العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغ ٤٩٠ جنيه نقداً .

فإن أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتي :

حساب مبيعات الخدمات (إيرادات)		حساب مبيعات البضاعة (إيرادات)	
جنيه		جنيه	
٢٢٥٠ (أ)		٤٠٠٠٠ (ب)	
		حساب إيرادات الفوائد (إيرادات)	
		جنيه	
		٤٩٠ (ج)	

حساب النقدية (أصول)		حساب العملاء (أصول)	
جنيه	(أ)	جنيه	(أ)
١٨٥٠		٤٠٠	
٢٥٠٠٠	(ب)	١٥٠٠٠	(ب)
٤٩٠	(ج)		

وبلاحظ أن العملية (أ) أدت إلى زيادة الإيرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ١٨٥٠ جنيه والعملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه . وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ، وزيادة العملاء بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه . هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة . أما العملية (ج) فقد أدت إلى زيادة النقدية ، وزيادة الإيرادات (الفوائد بمبلغ ٤٩٠ جنيه . لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الأيمن (المدين) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع في الجانب الأيسر (الدائن) من حساباتها .

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات . ذلك أولاً لأن المصروفات يترتب عليها إما استخدام أصول (أى نقص فى الأصول) أو زيادة فى الالتزامات ، وثانياً ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالأصول تمثل موارد إقتصادية متاحة للمشروع للإستخدام فى مزاولة نشاطه . وعندما يتم إستخدامها أو إستنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف ، ومن ثم يودى إلى نقص قيمة الموارد الإقتصادية المتاحة للمشروع للإستخدام فى فترات مقبلة . كما أن المشروع قد ينفق موارد مالية (نقدية) أو يتحمل التزامات فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى مزاولة نشاطه ، وهى تتمثل فى الأجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الأصول الناتج عن إستخدامها أو إستنفاد خدماتها أو إتفاقها فى مزاولة أنشطة المشروع نقص مماثل فى حقوق الملكية . وعلى

هذا الأساس فإن حسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن (أى ، يجعلها مدينة ، وتنقص في جانبها الأيسر (أى يجعلها دائنة) . أى بمعنى آخر ، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول . ولعل ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في الفصل السابق المعادلة المحاسبية بصيغتها التفصيلية كالآتي :

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{الخصوم} + \text{الإيرادات}$$

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تتعلق بالفترة المحاسبية ، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوي على أرباح الفترة .

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالآتي :

(د) دفعت أجور نقدية لعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٩٤٠ جنيه ومازال مستحقاً لهم ٣٢٠ جنيه .

(هـ) بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢٢٣٥٠ جنيه .

(و) قامت الشركة بسداد الإيجار عن الفترة وقدره ٧٩٠ جنيه . ويكون أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي :

حساب الأجور المستحقة (إلتزامات)	
جنيه	
٣٢٠ (د)	
-	

حساب الأجور (مصروفات)	
جنيه	
١٢٦٠ (د)	

حساب البضاعة (أصول)	
جنيه	
٢٢٣٥٠ (هـ)	
-	

حساب النقدية (أصول)	
جنيه	
١٨٥٠ (أ)	
٢٥٠٠٠ (ب)	
٤٩٠ (ج)	
٩٤٠ (د)	
٧٩٠ (و)	

حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات)

جنيه	
(هـ)	٢٢٣٥٠

حساب الإيجار (مصروفات)

جنيه	
(و)	٧٩٠

وبلاحظ أن العمليات (أ) ، (ب) ، (جـ) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق .

وقد أدت العملية (د) إلى زيادة الأجور (مصروفات) بمبلغ ١٢٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقطره ٩٤٠ جنيه ، وزيادة الإلتزامات (أجور مستحقة) بمبلغ ٣٢٠ جنيه . أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول) بمبلغ ٢٢٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات) بنفس المبلغ . وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار (مصروفات) بمبلغ ٧٩٠ جنيه .

ورغم دواعي الحاجة التي تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصروفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية ، فإن هذه الحسابات يمكن أن يتم تحويلها جميعاً في نهاية الفترة إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله تتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة ، الحساب الختامي . وعلى هذا الأساس يمكن أن تصور حساب النتيجة في الصورة البيانية الآتية :

الجانب الأيمن		الحساب الختامي	الجانب الأيسر	
حسابات للمصروفات			حسابات للإيرادات	
-	+		+	-

الأصول = حقوق الملكية		الإلتزامات	
رأس المال + الأرباح المحجوزة		الإلتزامات	
رأس المال		الأرباح المحجوزة	
الأصول		الإلتزامات	
دين	دين	دين	دين
+	-	+	-
-	+	-	+

٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات :

(١) أنظر إنياردس ، هيرميتسون ، والمونسون ، المرجع السابق ذكره ، ص ٦٩

من الأحيان « الحسابات الإسمية » .

ويطلق على قائمة الحسابات التي يستخدمها المشروع إصطلاح « الدليل المحاسبي » Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التي تحتوى على هذه الحسابات إصطلاح « دفتر الأستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات فى هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التي تتعلق به . وينقسم كل حساب فى الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا إلى جانبين ، الأيمن يطلق عليه الجانب المدين ، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن . وعادة ما يحل المصطلح المحاسبي (منه) محل لفظة (مدين) والمصطلح المحاسبي (له) محل لفظة (دائن) .

ويحتوى كل جانب من الجانبين على خانات توضح الآتى :

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنيهاً وأجزاءها (أو بأى وحدات نقدية أخرى) .

البيان : وهو يمثل توضيح مختصر للعملية (أثارها على الحساب المقابل) .

رقم المستد : وهو المصدر الذى يمثل سند تمام العملية وأثارها وقيمتها (كفاتورة البيع أو إذن صرف النقدية ، أو كشوف الأجور ... إلخ) .

التاريخ : وهو تاريخ إتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتصنيف العمليات التي يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية ، بحيث توضع كل العمليات الخاصة بالصنف الواحد فى حساب مستقل على الأقل ، كالتقديمية ، والأجور ، والبضاعة ، والآلات والمعدات ، والدائون ، ومبيعات البضاعة ... وغير ذلك . ويتخذ الحساب فى صورته المقسمة الشكل الآتى :

حساب أستاذ

إسم الحساب

حساب التقديمية مثلاً

دائن (له)

مدين (منه)

المدين	جبه	بيان	رقم المستد	التاريخ	المدين	جبه	بيان	رقم المستد	التاريخ

وقبل إجراء قيد العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات التي تتأثر بها يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التي يتم قيدها (إليانها) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فإن أى عملية من العمليات التي يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين . فإذا جمل أحد الحسابين مدينياً ، فلابد وأن يكون الحساب الآخر دائئياً ، وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التي سبق أن أشرنا إليها أيضاً . وبمكنتنا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذي يجعل مدينياً والحساب الذي يجعل دائئياً . وإذا تعددت الحسابات التي تتأثر بعملية واحدة ، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مدينياً ويجعل الباقي دائئياً . ولابد أن يتساوى مجموع المبالغ المدينية مع مجموع المبالغ الدائئة في كل عملية من العمليات . ولعل عملية تحليل العملية للتعرف على الطرف المدين والطرف الدائن لهما تحبير أهم أعمال المحاسب المالي عموماً . وفيما يلي أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينية والحسابات التي تجعل دائئة وسوف يجد القارئ أننا قد قمنا بإجراء مثل هذا التحليل في البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به .

تكونت الشركة العامة لصيانة الأجهزة والمعدات الأليكترونية وقامت بالعمليات الآتية :

(أ) حصلت الشركة على رأس مال نقدي قدره ٣٥٠٠٠٠ جنيه من مؤسسيها .

(ب) قامت بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٣٥٠ جنيه سدد منها نقداً ٩٠٠٠ الباقي على الحساب .

(ج) قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها في أداء نشاطها بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه نقداً .

(د) قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٣٥٠ جنيه ، حصلت منها نقداً على ٤٢٥٠ جنيه ، والباقي على الحساب .

(هـ) قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم استهلكها سيارة النقل عن الأترة .

(و) قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنتهية وبلغت

١٤٥٠ جنيه .

وتم تحليل هذه العمليات وإيأتها فى الحسابات كالآتى :

العملية (أ) أدت إلى الحصول على نقدية ، أى أن النقدية زادت ٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس القيمة ، وبالتالي يجعل حساب النقدية مدنياً ، وحساب رأس المال دائناً ، ويتم إيأتها كالآتى :

مدین	حساب النقدية	دقن	مدین	حساب رأس المال	دقن
جيه	جيه		جيه	جيه	
٣٥٠٠٠ (أ)			٣٥٠٠٠ (أ)		

العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول) ، ونقص النقدية (أصول) ، وزيادة الإلتزامات (خصوم) . ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مدنياً مقابل جعل كل من حسابى النقدية والدائون دائناً كالآتى :

مدین	حساب النقدية	دقن	مدین	حساب رأس المال	دقن
جيه	جيه		جيه	جيه	
٣٥٠٠٠ (أ)	٩٠٠٠ (ب)		٣٥٠٠٠ (أ)		

مدین	حساب الأثاث والتركيبات	دقن	مدین	حساب الدائون	دقن
جيه	جيه		جيه	جيه	
١٢٢٥٠ (ب)			٢٢٥٠ (ب)		

العملية (ج) - تؤدي إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول) ، أى يجعل حساب السيارات مدينياً ويجعل حساب النقدية دائئياً .

العملية (د) - تؤدي إلى زيادة الإيرادات (أى جعل حسابها دائئياً) مقابل زيادة النقدية (أى جعل حسابها مدينياً) ، وزيادة العملاء (أى جعل حسابهم مدينياً لأنها من الأصول) .

وبإثبات العمليتان (ج) ، (د) فى الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتى :

مدين	حساب رأس المال	دائن
	جيه	
	٢٥٠٠٠	(أ)

مدين	حساب النقدية	دائن
جيه		
٢٥٠٠٠	(أ)	٩٠٠٠ (ب)
٤٢٥٠	(د)	٣٢٥٠ (ج)

مدين	حساب الدفوتون	دائن
	جيه	
	٢٢٥٠	(ب)

مدين	حساب الأثاث	دائن
	والتركيبات	
جيه		
١٢٢٥٠	(ب)	

مدين	حساب الإيرادات	دائن
	جيه	
	٧٢٥٠	(د)

مدين	حساب السيارات	دائن
جيه		
٣٢٥٠	(ج)	

دين	حساب العملاء	دين
		جنيه
		٣١٠٠ . (د)

العملية (هـ) - تؤدي إلى نقص التقلية مقابل زيادة المصروفات (وقود وزيت)
بمبلغ ٣٥ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات : وقود وزيت مدنياً ويجعل حساب
التقلية دائناً .

العملية (و) تؤدي إلى نقص التقلية مقابل زيادة المصروفات (أجور) بمبلغ
١٥٤٠ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات - أجور مدنياً ويجعل حساب التقلية دائناً .
والمطلوب منك : هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد إثبات العمليتين
(هـ) ، (و) .

ولعله من الواضح الآن أن جعل أى حساب مدنياً يعنى إثبات العملية فى جانبه
الأيمن ، وجعل أى حساب دائناً يعنى إثبات العملية فى جانبه الأيسر . وقد جرى
العرف المحاسبى على إستبدال لفظه « مدین » بإصطلاح « منه » وإستبدال لفظه
« دائن » بإصطلاح « له » . كما جرى العرف المحاسبى أيضاً على إختصار لفظه
« حساب » بإستبدالها بإصطلاح « حـ / » . فبدلاً من أن نقول « حساب التقلية »
مثلاً نقول « حـ / التقلية » .

وكما يتضح من المثال السابق فإن تحليل العمليات يعنى تحديد الحسابات التى
تجعل مدينة والمبلغ الذى تجعل مدينة به ، وتحديد الحسابات التى تجعل دائنة والمبلغ
الذى تجعل دائنة به . وعلى سبيل المثال إذا كانت العملية تؤدي إلى زيادة أحد
حسابات الأصول وجعله مدنياً ، فإن طرفها الدائن يمكن أن يؤدي إلى أى من
الحالات التالية :

- ١ - جعل أحد حسابات الأصول الأخرى دائناً بالقيمة . (تحصيل نقدية من عملاء) .
 - ٢ - جعل أحد حسابات الإلتزامات دائناً بالقيمة . (الحصول على قرض من البنك) .
 - ٣ - جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائناً بالقيمة . (زيادة رأس المال) .
 - ٤ - جعل أحد حسابات الإيرادات دائناً بالقيمة . (بيع بضاعة نقداً أو على الحساب) .
 - ٥ - جعل أحد حسابات المصروفات دائناً بالقيمة . (كما سيرد فى تصحيح الأخطاء) .
 - ٦ - جعل أى مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائناً بالقيمة . (شراء بضاعة وسداد جزء من القيمة) .
- وفى كل الأحوال لابد وأن يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للمعاملة . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصفة مستمرة .
- وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن فى الآتى :

المدين يودى إلى :	الدائن يودى إلى :
١ - زيادة الأصول	١ - نقص الأصول
٢ - زيادة للمصروفات	٢ - نقص المصروفات
٣ - نقص حقوق الملكية	٣ - زيادة حقوق الملكية
٤ - نقص الإلتزامات	٤ - زيادة الإلتزامات
٥ - نقص الإيرادات	٥ - زيادة الإيرادات

هذا ونختتم هذا البند بمثال توضيحي لأهم النقاط التى أبرزناها فيه .

٤ - ١ - مثال توضيحي :

فيما يلى دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة :

رقم الحساب	إسم الحساب	رقم الحساب	إسم الحساب
	لولا : الأصول		ثالثا : الإيرادات
١٠١	مبنى	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	إيرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		
٢٠١	بضاعة		رابعا : المصروفات
٢٠٢	عملاء	٦٠١	الأجور
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٤	تقنية	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
	ثانيا : المخصص	٦٠٤	وقود وزيوت
٣٠١	رأس المال	٦٠٥	مياه وإنارة
٣٠٢	الأرباح المحجزة	٦٠٦	إعلان ودعاية
٤٠١	الذاتون	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٢	المصروفات للشفقة		

وقد تأسست الشركة في ١٩٩٤/١/١ وقامت بالعمليات الآتية :

- (أ) بلغ رأس المال المدفوع في ١٩٩٤/١/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه .
- (ب) قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه سددت نقداً في ١٩٩٤/١/٥ .
- (ج) قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه على الحساب .
- (د) قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٤٦٠ جنيه على الحساب .
- (هـ) بتاريخ ١/١٣ قامت الشركة بشراء بضائع للإتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيهها . سددت من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنيه والباقي على الحساب .

- (و) حصلت الشركة بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه من عملاتها بتاريخ ١/١٤ .
- (ز) باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه
تحصل نصفها نقداً وحصلت على أوراق قبض من العملاء بالباقي ، وذلك
بتاريخ ١/١٦ .
- (ح) اشترت الشركة عدداً وأدوات بتاريخ ١/٩ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .
- (ط) سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه .
- (ي) قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعمالها بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها ٣٢٥٠ جنيه . وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٤٧٠ جنيه سددت نقداً ، كما تحصلت قيمة الخدمات نقداً .
- (ك) قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .
- (ل) بتاريخ ١/٣١ قامت الشركة بسداد الأجور المستحقة في الشهر والبالغ قيمتها ٢٧٥٠ جنيه ، والمياه والإنارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافة التي تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه .
- (م) بلغت مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر والتي لم تسدد بعد ١٤٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١ - تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة ، والحساب أو الحسابات الدائنة في كل عملية . قم بإعداد قائمة لها جانبان . الجانب الأيمن يوضح رقم الحساب المدين في العملية والمبلغ المدين به ، والجانب الأيسر يوضح رقم الحساب الدائن في العملية والمبلغ الدائن به .
- ٢ - قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة المروضة في الصفحة التالية المطلوب الأول .
وللوفاء بالمطلوب الأول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :

قائمة تحليل العمليات

		الطرف الثاني		الطرف للدين		
بيان العملية	تاريخ العملية	المبلغ (جيه)	رقم الحساب	المبلغ (جيه)	رقم الحساب	المسألة
الحصول على رأس (٣٠١)	١٩٩٤/١/١	١٥٠٠٠٠	٣٠١	١٥٠٠٠٠	٢٠٤	أ
للأجل نقداً (٢٠٤)						
شراء مبنى (١٠١) نقداً (٢٠٤)	١٩٩٤/١/٥	٤٠٠٠٠	٢٠٤	٤٠٠٠٠	١٠١	ب
شراء سيارات على الحساب	١٩٩٤/١/٧	١١٥٠٠	٤٠١	١١٥٠٠	١٠٢	جـ
إستحقاق إيرادات	١٩٩٤/١/١٠	٣٤٦٠	٥٠٢	٣٤٦٠	٢٠٢	د
شراء بضاعة نقداً	١٩٩٤/١/١٢	٤٢٣٥٠	٢٠٤	٦٧٥٠٠	٢٠١	هـ
وعلى الحساب		٢٥١٥٠	٤٠١			
تحصيل قديمة من العملاء	١٩٩٤/١/١٤	٢٢٥٠	٢٠٢	٢٢٥٠	٢٠٤	و
ميراث بضاعة نقداً				٢١٠٠٠	٢٠٤	ز
وعلى الحساب	١٩٩٤/١/١٦	٤٢٠٠٠	٥٠١	٢١٠٠٠	٢٠٣	
تكلفة البضاعة		٣٠٠٠٠	٢٠١	٣٠٠٠٠	٦٠٢	
للبيع						
شراء عدد وأدوات	١٩٩٤/١/١٩	٦٣٠٠	٤٠١	٦٣٠٠	١٠٣	ح
على الحساب						
سداد مصروفات	١٩٩٤/١/٢٢	٣٦٠	٢٠٤	٣٦٠	٦٠٦	ط
دعاية وإعلان						
إيرادات خدمات نقداً	١٩٩٤/١/٢٤	٣٢٥٠	٥٠٢	٣٢٥٠	٢٠٤	ي
أدوات ومهمات						
حديقة نقداً		٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠	٦٠٣	
تحصيل أرباح قبض	١٩٩٤/١/٢٦	١٥٠٠٠	٢٠٣	١٥٠٠٠	٢٠٤	ك
سداد الأجر				٢٧٥٠٠	٦٠١	ل
والياه والإئارة				٧٦٠	٦٠٥	
والمصروفات	١٩٩٤/١/٣١	٣٦٣٠	٢٠٤	١٢٠	٦٠٧	
المستحقة نقداً						
مصروفات دعابة	١٩٩٤/١/٣١	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	٦٠٦	
وإعلان مستحقة.						

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ على الوجه التالي :

ت ح/١ ١٠٢ (سيارات) له	١١٥٠٠ (ج)
ت ح/١ ١٠١ (مباني) له	٤٠٠٠٠ (ب)
ت ح/١ ٢٠١ (مضائق) له	٦٧٥٠٠ (هـ)
ت ح/١ ٢٠٢ (عدد أدوات) له	٦٣٠٠ (ج)
ت ح/١ ٢٠٣ (أوراق نقد) له	٢١٠٠٠ (ز)
ت ح/١ ٢٠٤ (مصارف) له	٢٢٥٠ (و)
ت ح/١ ٣٠١ (رأس المال) له	١٥٠٠٠ (ك)
ت ح/١ ٣٠٢ (الأرباح المحصورة) له	١٥٠٠٠ (أ)
ت ح/١ ٤٠١ (مخزون) له	١١٥٠٠ (ج)
	٢٥١٥٠ (هـ)
	٦٣٠٠ (ج)
	٢١٠٠٠ (ز)
	٢٢٥٠ (و)
	٢٢٥٠ (ي)
	٣٦٠ (ط)
	٤٧٠ (ي)
	٤٠٠٠ (ب)
	١٥٠٠٠ (أ)
	٣٦٣٠ (ل)
	٤٧٠ (ي)
	٢٢٥٠ (و)
	٢٢٣٥٠ (هـ)
	٤٠٠٠ (ب)

منه حـ/ ٤٠٢ (المصروفات المستحقة) له

١٤٠	(م)
-----	-----

منه حـ/ ٥٠١ (مبيعات البضاعة) له

٤٢٠٠٠	(ج)
-------	-----

منه حـ/ ٦٠١ (الأجور) له

٢٧٥٠	(ل)
------	-----

منه حـ/ ٦٠٤ (وقود وزيوت) له

--	--

منه حـ/ ٦٠٧ (مصروفات متنوعة) له

١٢٠	(ل)
-----	-----

منه حـ/ ٥٠٢ (إيرادات الخدمات) له

٣٤٦٠	(د)
٣٢٥٠	(ي)

منه حـ/ ٦٠٢ (تكلفة البضاعة المباعة) له

٣٠٠٠٠	(ج)
-------	-----

منه حـ/ ٦٠٣ (أدوات ومهمات) له

٤٧٠	(ي)
-----	-----

منه حـ/ ٦٠٥ (مياه وإتار) له

٧٦٠	(ل)
-----	-----

منه حـ/ ٦٠٦ (إعلان ودعاية) له

١٤٠	(م)
٣٦٠	(ط)

وبلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند ، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز إنتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها في حسابات الأستاذ . فإذا قمنا بإعادة تصوير حساب التقدي في المثال المتقدم (حـ/ ٢٠٤) طبقاً للنموذج الوارد في بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية :

رقم		حدا ٧٠٤ (حدا القديمة)		رقم		حدا ٧٠٤ (حدا القديمة)	
مبلغ	جهة	مبلغ	التاريخ	رقم	مبلغ	مبلغ	جهة
١٥٠٠٠٠	١	٩٤/١/١	٩٤/١/١	١	١٥٠٠٠٠	١	١٥٠٠٠٠
٧٢٥٠	٢	٩٤/١/١٤	٩٤/١/١٤	٢	٧٢٥٠	١	٧٢٥٠
٢١٠٠٠	٣	٩٤/١/١٦	٩٤/١/١٦	٣	٢١٠٠٠	١	٢١٠٠٠
٣٢٥٠	٤	٩٤/١/٢٤	٩٤/١/٢٤	٤	٣٢٥٠	١	٣٢٥٠
١٥٠٠٠	٥	٩٤/١/٢٦	٩٤/١/٢٦	٥	١٥٠٠٠	١	١٥٠٠٠
١٠٤٢٩٠	٦	١٠٤٢٩٠	١٠٤٢٩٠	٦	١٠٤٢٩٠	١	١٠٤٢٩٠
١٩١٥٠٠	٧	١٩١٥٠٠	١٩١٥٠٠	٧	١٩١٥٠٠	١	١٩١٥٠٠
١٩٩٤/١/٥	٨	١٩٩٤/١/٥	١٩٩٤/١/٥	٨	١٩٩٤/١/٥	١	١٩٩٤/١/٥
١٩٩٤/١/١٣	٩	١٩٩٤/١/١٣	١٩٩٤/١/١٣	٩	١٩٩٤/١/١٣	١	١٩٩٤/١/١٣
١٩٩٤/١/٢٢	١٠	١٩٩٤/١/٢٢	١٩٩٤/١/٢٢	١٠	١٩٩٤/١/٢٢	١	١٩٩٤/١/٢٢
١٩٩٤/١/٢٤	١١	١٩٩٤/١/٢٤	١٩٩٤/١/٢٤	١١	١٩٩٤/١/٢٤	١	١٩٩٤/١/٢٤
١٩٩٤/١/٣١	١٢	١٩٩٤/١/٣١	١٩٩٤/١/٣١	١٢	١٩٩٤/١/٣١	١	١٩٩٤/١/٣١

٥ - ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة :

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب ، واستخراج الفرق بينهما على طريقة المتعم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ففى حساب التقديرة الموضح بماليه مثلاً نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن يبلغ مجموعه ٨٦٨٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤٦٩٠ جنيه وهو يمثل المتعم الحسابي للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساوياً لمجموع الجانب المدين (الأكبر) . وسبق أن أطلقنا على هذا المتعم الحسابي اصطلاح « رصيد نهاية الفترة » ، تمييزاً له عن رصيد بداية الفترة الذى يمثل أصل الموجود فى الحساب فى بداية الفترة . وبلاحظ أيضاً أن حساب التقديرة لم يظهر فيه رصيد فى بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ تقديرة موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالى (يناير) . وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر فى الجانب المدين من الحساب فى بداية شهر فبراير حيث يمثل التقديرة الموجودة حينئذ .

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التى تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد التقديرة مثلاً يمثل نتيجة المقاصة بين المتحصلات (العمليات التى تجعل بها التقديرة مدينة) والمدفوعات (العمليات التى تجعل بها التقديرة دائنة) . وينطبق نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات بصفة عامة .

وكما سبق أن أوضحنا أيضاً فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة (أى التى تزداد فى جانبها الأيمن أى الجانب المدين) لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (أى التى تزداد فى جانبها الأيسر أن يجعلها دائنة) . وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات ، وهى نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضماناً فعلاً لتحقيق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية ، وتحقيقاً لاستمرار توازن معادلة الميزانية . ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق إعداد ما يطلق عليه « ميزان المراجعة » .

ولا يخرج ميزان المراجعة عن كونه كشفاً أو قائمة لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة (والتي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حساباتها) ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتي تظهر كمتمم حسابي للجانب الأيمن من حساباتها) . ويتأزن الميزان عندما يكون مجموع الأرصدة المدينة متساوياً مع مجموع الأرصدة الدائنة . ولا بد من أن يتساوى جانبي الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدي إلى عدم تساويهما .

وإذا قمنا بإعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم (عليك القيام بترصيد باقي الحسابات على غرار حساب النقدية) لظهر كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة في ١٩٩٤/١/٣١

رقم الحساب	إسم الحساب	الأرصدة	
		الدائنة	المدينة
		جبه	جبه
١٠١	مبنى		٤٠٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١٥٠٠
١٠٣	عدد وألوان		٦٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٣٧٥٠٠
٢٠٢	علاء		١٢١٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦٠٠٠
٢٠٤	نقدية		١٠٤٦٩٠
٣٠١	رأس المال	١٥٠٠٠٠	
٤٠١	الدائون	٤٢٩٥٠	
٤٠٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٢٠٠٠	
٥٠٢	إيرادات الخدمات	٦٧١٠	
٦٠١	الأجور		٣٧٥٠٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة		٣٠٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠

٦٠٦	إعلان ودعوى		٥٠٠
٦٠٧	مصرفات متنوعة		١٢٠
	المجموع	٢٤١٨٠٠	٢٤١٨٠٠

لاحظ أن أرصدة المدينة هي التي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حسابات الأصول والمصرفات (وهي حسابات مدينة) وأن الأرصدة الدائنة هي التي تظهر كتمم حسابي في الجانب المدين من حسابات الخصوم والإيرادات (وهي حسابات مصدقة) . وهذه هي أرصدة نهاية الشهر .
 ويساعد ميزان المراجعة في تحقيق الأهداف الآتية :

١ - يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة في دفتر الأستاذ حتى يتحقق إستمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن في الميزان .

٢ - يسهل من عملية إكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى الإخلال بقاعدة القيد المزدوج ، وتصحيحها في الوقت المناسب .

٣ - يمكن الإعتماد عليه بصدد إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التي تستخدم في هذا الغرض ، إذا توافرت شروط معينة كما سوف يرد لاحقاً .

٦ - ميكانيكية القيد المزدوج ودفائتر اليومية :

وضحنا فيما سبق أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أثر العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في الحساب . فحساب العملاء مثلاً يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التي قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فإن حساب النقدية مثلاً يظهر

المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية (فى جانب المدين) والمتعلقة بالتصرف فى النقدية (فى الجانب الدائن) وليس من الضروري أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التى أدت إلى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكناً فى خانة البيان .

ويقوم المحاسبون فى العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التى يقوم بها المشروع أولاً بأول بحيث يمكن إثباتها فى الحسابات الخاصة بها ، وذلك فى دفاتر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفاتر اليومية . ولا يخرج دفتر اليومية عن كونه سجلًا تاريخياً للعمليات التى يقوم بها المشروع مظهرًا أثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولاً فى دفتر يومية قبل إثبات آثارها فى الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر القيد الأولى ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولاً بأول طبقاً لتسلسلها التاريخي تمهيداً لإثبات آثارها على حسابات الأستاذ . وسوف نتناول فى هذه البند أسهل دفاتر اليومية تصميمًا ويطلق عليه « دفتر اليومية العامة » على أن نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوى كل صفحة على الخانات التالية على الأقل :

- ١ - خانة للمبالغ المدينة .
 - ٢ - خانة للمبالغ الدائنة .
 - ٣ - خانة للبيان يوضح فيها إسم الحساب (أو الحسابات) المدينة ، وإسم الحساب (أو الحسابات) الدائنة وشرح مختصر لعملية التى يتم قيدها فى الدفتر .
 - ٤ - خانة لرقم المستند الذى على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها فى الدفتر .
 - ٥ - خانة الرقم حساب الأستاذ (أو الحسابات) التى تجعل مدينة والحساب (أو الحسابات) التى تجعل دائنة طبقاً لتحليل العملية .
 - ٦ - خانة التاريخ الذى تمت فيه العملية .
- وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالى :

دفتر اليومية العامة

صفحة ١٢

ت	له		اليان	رقم للسند	حساب الأستاذ	التاريخ
	مليم	جيه				
-	١٥٠٠٠٠	جيه	حساب التقدي (مدين)	(١)	١	١٩٩٤
	-	١٥٠٠٠٠	حساب رأس المال (دائن)		٢٣	يناير ١
			الحصول على رأس المال نقداً			

ونلاحظ أن الحساب المدين (أو الحسابات المدينة) في عملية معينة بدون أولاً في دفتر اليومية ويكون في صورة متقدمة عن الحساب الدائن (أو الحسابات الدائنة) في نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خاتمة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها . وتتفحص القيد الذي أوردناه في النموذج الموضح بهاميه نجد أن حساب التقدي جعل مديناً وحساب رأس المال جعل دائناً . وكما سبق ذكره فإنه في العادة يتم الإستعاضة عن لفظة « حساب » بإصطلاح (حـ /) ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب المدين بلفظة « من » بدلاً من تدوين لفظه « مدين » بعد إسم الحساب ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب الدائن بلفظه « إلى » بدلاً من تدوين لفظة « دائن » بعد إسم الحساب . وعلى هذا الأساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة في خاتمة البيان في النموذج السابق كالآتي :

من حـ / التقدي - بدلاً من « حساب التقدي (مدين) » .

إلى حـ / رأس المال - بدلاً من حساب رأس المال (دائن) .

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيلها في دفتر اليومية بهذه الطريقة

«الإثبات الدفترى» أو «القيد الدفترى». ولا بد لكل قيد فى اليومية من طرفان : طرف مدين ، يكتب أولاً ، وطرف دائن يكتب بعد الطرف المدين ومتأخر عنه قليلاً إلى اليسار ، وذلك تطبيقاً لقاعدة القيد المزدوج .

وبعد إثبات العمليات فى دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن ، يتم إثبات آثارها فى الحسابات المحددة فى كل قيد كل فى الحساب المخصص له فى دفتر الأستاذ. ويطلق على هذه العملية عملية «الترحيل» من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ، ولذلك نجد ما يبرر وجود خانة فى تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذى يتم ترحيل كل طرف من طرفى كل قيد إليها . وبدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل إلى دفاتر الأستاذ فى أى وقت يلى إثبات القيد فى دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية . وعادة ما يتم الترحيل فى الحياة العملية فى نهاية اليوم ، أو الأسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهراً ، أو عندما تمتلىء صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى فى اليومية العامة ، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلى ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات وبفضل طبعاً أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حيث يساعد ذلك على التحقق من توازن جانبي كل قيد على التوالى .

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذى يتم ترحيل الطرف المدين من العملية إليه فى الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة فى كل من جانبي حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التى يوجد فيها القيد الذى تم ترحيل أحد طرفيه للحساب المعنى . وغالباً ما تحمل هذه الخانة محل خانة رقم المستند فى النموذج الموضح فيما سبق . ويطلق على هذه العملية عملية «الفهرسة المزدوجة» Cross - Indexing أى أن فهرس صفحات حسابات الأستاذ الذى يتم الترحيل إليها يظهر فى دفتر اليومية وفهرس صفحات اليومية التى تم الترحيل منها

لحسابات المختلفة يظهر في صفحات تلك الحسابات في دفتر الأستاذ. وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة في تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد في توضيح العمليات التي تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتي لم يتم ترحيلها بعد .

ويمكن إجمال فوائد استخدام دفتر اليومية فيما يلي :

١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .

٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات إلى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تملأنا بشرح مختصر لها .

٣ - تساعد في عملية الترحيل إلى الحسابات في الوقت المناسب ، وتمكن من الإستغناء عن الشرح المطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .

٤ - تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .

٥ - تساعد في تتبع الأخطاء إلى مصادرها وإكتشافها وتصحيحها .

٦ - تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بصدد توفير البيانات المحاسبية .

٧ - يعتبر دفتر اليومية هو سجل التاريخ المحاسبي في المحاسبة المالية للعمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية يوماً بيوم وبالتفصيل .

٦ - ١ مثال توضيحي (لكيفية القيد في اليومية العامة والترحيل إلى حسابات الأستاذ) .

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة في ١٩٩٤/١/٣١ كما يلي :

الميزانية العمومية في ١٩٩٤/١/٣١

المصروف			الأصول		
جني	جني		جني	جني	
حقوق الملكية :			الأصول الثابتة :		
رأس المال	١٦٥٠٠٠		مباني	٢٥٠٠٠	
الأرباح المحصورة	٢٢٠		سيارات	١٦٥٠٠	
	—————	١٦٩١١٠	عدد وأثاث	٨٣٠٠	
الإلتزامات :				—————	٥٩٨٠٠
مدينون	٤٤٩٥٠		الأصول المتداولة :		
مصرفات مستحقة	١٤٠		بضاعة	٣٧٥٠٠	
	—————	٤٥٠٩٠	علاء	٤٢١٠	
			أوراق قبض	٨٠٠٠	
			شعبية	١٠٤٦٩٠	
				—————	١٥٤٤٠٠
		٢١٤٢٠٠			٢١٤٢٠٠

لاحظ أن أرصدة حسابات الأصول (فيما عدا التقديمية والبضاعة) وأرصدة حسابات الخصوم (فيما عدا الأرباح المحجوزة والمصرفقات المستحقة) تمثل أرقاماً أثرائية وليست مستقاة من ميزان المراجعة في المثال السابق .
وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

العملية

التاريخ

٢ فبراير ١ - قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٦٠٠ جيه
تحصلت نقداً.

٥ ب - باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب .

- ٨ ج - حصلت أوراق قبض قيمتها ٥٠٠٠ جنيه .
- ٨ د - سددت الأجور عن الأسبوع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جنيه .
- ١٠ هـ - سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه .
- ١٣ و - سددت للدائون مبلغ ٤٢٩٥٠ جنيه نقداً .
- ١٥ ز - إشتريت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه .
- ١٧ ح - حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٠ ط - سددت فاتورة الوقود والزيت المستخدم في سيارتها بمبلغ ١٧٦ جنيه .
- ٢٢ ي - إشتريت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .
- ٢٧ ك - باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه .
- ٢٨ ل - سددت الأجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٣٦٢٠ جنيه .
- ٢٨ م - سددت فاتورة المياه والإنارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه .
- ٢٨ ن - سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه .
- ٢٨ ص - تم حصر مصروفات الدعاية والإعلان عن الشهر فوجد أنها تبلغ ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد .
- ٢٨ ض - تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقداً وعلى الحساب خلال الشهر ووجدتها ٥٣٦٠٠ جنيه .

ويتم قيد هذه العمليات فى دفتر اليومية العامة للشركة كالاتى :

صفحة ١

دفتر اليومية

منه	له	البيان	رقم التد	حساب الأستاذ	التاريخ
٣٦٠٠	٣٦٠٠	من ح/ التكلفة إلى ح/ إيرادات الخدمات تحصيل قيمة الخدمات المؤداة للعملاء	٢ - ١	٧ ٤١	فبراير ١٩٤١ ٢

٥	٥	٢ - ب	من ح/ العملاء	٢٢٥٠٠
	٤٢		إلى ح/ مبيعات البضاعة	٢٢٥٠٠
			بيع بضاعة للعملاء	
			على الحساب	
٨	٧	٢ - ج	من ح/ التقديرات	٥٠٠٠
	٦		إلى ح/ أوراق القبض	٥٠٠٠
			تحصيل أوراق قبض	
٨	٢١	٢ - د	من ح/ الأجور	١٧٣٠
	٧		إلى ح/ التقديرات	١٧٣٠
			سداد أجور الأسبوع الأول من	
			الشهر	
١٠	٢٨	٢ - هـ	من ح/ المصروفات المستحقة	١٤٠
	٧		إلى ح/ التقديرات	١٤٠
			سداد المصروفات المستحقة من	
			شهر فبراير	
١٣	٢٥	٢ - و	من ح/ الدائنين	٤٢٩٥٠
	٧		إلى ح/ التقديرات	٤٢٩٥٠
			سداد جزء من الرصيد المستحق	
			في بداية الشهر للدائنين	
١٥	٤	٢ - ز	من ح/ البضاعة	٢٧٥٠٠
			إلى ح/ التقديرات	٢٧٥٠٠
			شراء بضاعة نقداً	

١٧	٧ ٥	٢ - ح	من حـ/ا التقديـة إلى حـ/ا العملاء تحصيل تقديـة من العملاء	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٢٠	٣٢ ٧	٢ - ط	من حـ/ا الوقود والزيوت إلى حـ/ا التقديـة سداد مصروفات الوقود والزيوت للمستخدم نقداً	١٧٦	١٧٦
٢٢	٤ ٢٥	٢ - ي	من حـ/ا بضاعة إلى حـ/ا الدائنين شراء بضاعة على الحساب	٢٣٥٠٠	٢٣٥٠٠
٢٧	٧ ٤٢	٢ - ذ	من حـ/ا التقديـة إلى حـ/ا مبيعات البضاعة مبيعات بضاعة نقداً	٤٧٠٠٠	٤٧٠٠٠
٢٨	٣١ ٧	٢ - ل	من حـ/ا الأجر إلى حـ/ا التقديـة سداد أجر باقى الشهر نقداً	٣٦٢٠	٣٦٢٠
٢٨	٣٣ ٧	٢ - م	من حـ/ا المياه والإنارة إلى حـ/ا التقديـة سداد مصروفات المياه والإنارة عن الشهر	٦٩٠	٦٩٠

٢٨	٢٥ ٧	٢ - ٥	من حـ/ المصروفات المتنوعة إلى حـ/ التقلية سداد المصروفات المتنوعة عن الشهر	١٦٤	١٦٤
٢٨	٢٧ ٢٨	٢ - ع	من حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان إلى حـ/ المصروفات للتمهيد إلزام إستحقاق مصروفات الدعاية والإعلان	٣٤٠	٣٤٠
٢٨	٢٤ ٤	٢ - ٥	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ البضاعة تحديد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر	٥٣٦٠٠	٥٣٦٠٠
				٢٦٧٥١٠	٢٦٧٥١٠

وبلاحظ أن مجموع جانبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لا بد وأن يتساوى ، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لأى قيد لا بد وأن يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الأستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلى . لاحظ أن الأرقام المدونة على أعلى اليسار فى كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات

بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ أيضاً أننا إكتفينا بإظهار النموذج الكامل للحساب الأول .

منه		ح/ا المبني		له (ح/ا ١١)	
للمبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
جيه				جيه	
٢٥٠٠٠	رصيد		٢/١٠	٢٥٠٠٠	رصيد
_____				_____	
٢٥٠٠٠				٢٥٠٠٠	
=====				=====	

منه		ح/ا السيارات		له (ح/ا ٢١)	
للمبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
١٦٥٠٠	رصيد		٢/١	١٦٥٠٠	رصيد
_____				_____	
١٦٥٠٠				١٦٥٠٠	
=====				=====	

منه		ح/ا المدد والأدوات		له (ح/ا ٣١)	
للمبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
٨٣٠٠	رصيد		٢/١	٨٣٠٠	رصيد
_____				_____	
٨٣٠٠				٨٣٠٠	
=====				=====	

منه		ح/ا البضاعة		له (ح/ا ٤١)	
للمبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
٢٧٥٠٠	رصيد		٢/١	٥٣٦٠٠	من ح/ا تكلفة
٢٧٥٠٠	إلى ح/ا النقدية	٢	٢/١٥	٢٤٩٠٠	البضاعة المباعة
٢٣٥٠٠	إلى ح/ا الماكين	٢	٢/٢٢	٨٨٥٠٠	رصيد
_____				_____	
٨٨٥٠٠				٨٨٥٠٠	
=====				=====	

منه	ح/الصلاء	له (ح/ا)
٤٢١٠	٢/١	٢
٢٢٥٠٠	٢/٥	٢/٢٨
٣٦٧١٠		

منه	ح/أوراق القبض	له (ح/ا)
٨٠٠٠	٢/١	١
٨٠٠٠		٢/٢٨

منه	ح/التقنية	له (ح/ا)
١٠٤٦٩٠	٢/١	١
٣٦٠٠	٢/٢	١
٥٠٠٠	٢/٨	١
٢٥٠٠٠	٢/١٧	٢
٤٧٠٠٠	٢/٢٧	٢
١٨٥٢٩٠		٢/٢٨

منه	ح/أ رأس المال				له (ح/أ ٢١)
١٦٥٠٠٠	رصيد	٢/٢٨	١٦٥٠٠٠	رصيد	٢/١
_____	(آخر الشهر)		_____	(أول الشهر)	
١٦٥٠٠٠			١٦٥٠٠٠		

منه	ح/أ الأرباح المحجوزة				له (ح/أ ٢٢)
			٤١١٠	رصيد	٢/١

منه	ح/أ الفائت				له (ح/أ ٢٥)
٤٢٩٥٠	إلى ح/أ التقية	١	٢/١٣	رصيد (أول الشهر)	٢/١
٢٥٥٠٠	رصيد		٢/٢٨	من ح/أ البضاعة	٢/٢٢
_____	(آخر الشهر)				
٦٨٤٥٠			٦٨٤٥٠		

منه	ح/أ المصروفات المستقة				له (ح/أ ٢٨)
١٤٠	إلى ح/أ التقية	٢	٢/١٠	رصيد (أول الشهر)	٢/١
٢٤٠	رصيد (آخر الشهر)		٢/٢٨	من ح/أ مصروفات	٢/٢٨
_____				الدعاية والإعلان	
٤٨٠			٤٨٠		

منه	ح/أ إيرادات الخدمات				له (ح/أ ٤١)
			٣٦٠٠	من ح/أ التقية	٢/٢

منه	ح/ مبيعات البضاعة					له (ح/٤٢)
				٢٢٥٠٠	من ح/ العملاء	١ ٢/٥
				٤٧٠٠٠	من ح/ النقدية	٢ ٢/٢٧
منه	ح/ الأجور					له (ح/٣١)
١٧٢٠	إلى ح/ النقدية	٢	٢/٨			
٣٦٢٠	إلى ح/ النقدية	٣	٢/٢٨			
منه	ح/ الرقود والزيوت					له (ح/٢٢)
١٧٦	إلى ح/ النقدية	٢	٢/٢٠			
منه	ح/ المياه والإنارة					له (ح/٣٢)
٩٠	إلى ح/ النقدية	٢	٢/٢٨			
منه	ح/ المصروفات المتنوعة					له (ح/٣٥)
١٦٨	إلى ح/ النقدية	٣	٢/٢٨			
منه	ح/ مصروفات الدعاية والإعلان					له (ح/٣٧)
٢٤٠	إلى ح/ المصروفات المتنوعة	٣	٢/٢٨			
منه	ح/ تكلفة البضاعة المباعة					له (ح/٣٤)
٥٦٠٠	إلى ح/ البضاعة	٣	٢/٢٨			

وبالتنمغن فى القيود الواردة فى دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات الأستاذ
الخاصة بها نجد الآتى :

١ - عند ترحيل الطرف المدين من القيد فى اليومية إلى حـ/ الأستاذ (أى
جعل حساب الأستاذ الوارد اسمه فى الطرف المدين من القيد مدينأ بالقيمة) فإن بيان
العملية فى حـ/ الأستاذ يكون هو الطرف الآخر للقيد . فلو نظرنا للقيد الأول
مثلاً نجد أن حـ/ النقدية أصبح مدينأ بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه - المتحصل من إيرادات
الخدمات ، ولذلك نجد فى حـ/ النقدية أن بيان المبلغ ٣٦٠٠ هو : الى حـ/ إيرادات
الخدمات ، بمعنى أن إيرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عن ترحيل
الطرف الدائن للقيد (فى الجانب الدائن من الحساب المسمى فيه) فإن بيان العملية
فى حـ/ الأستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ - يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الأستاذ
نمكس من الرجوع بسهولة لأصل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى خانة صفحة
اليومية بحساب الأستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل إليه الطرف المعين من
القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الأستاذ فى دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية
فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الأستاذ الخاصة
بها

٣ - يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الأصول والخصوم (فيما عدا
حساب الأرباح المحجوزة) دون حسابات الإيرادات والمصروفات . والواقع أن ترصيد
حسابات الإيرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص بمجرد التعرف على أرصدها وإعداد
ميران المراجعة ، حيث تقفل هذه الحسابات فى الحساب الختامى كما سوف نرى
علا . أما حسابات الأصول والخصوم فتظل أرصدها دون اقفال لتظهر فى الميزانية
"عمومية" . وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها ،
هى حسابات الأصول والمصروفات ، تظهر كمتممات حسابية فى الجانب الأيسر
"ن" لها ، والعكس صحيح بالنسبة للأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ،
هى حسابات الخصوم والإيرادات .

٤ - يلاحظ أن العناصر الواردة في الميزانية العمومية في بداية الشهر (ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت في الحسابات الخاصة بها في بداية الشهر ، وهي ما سبق أن أطلقنا عليه أرصدة بداية الفترة . وظهرت أرصدة الأصول في الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت أرصدة الخصوم بنى الجانب الدائن من حساباتها .

ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلي (قم بترصيد الحسابات التي لم نقوم بترصيدنا بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذي تحصل عليه مع الرصيد الوارد في الميزان) :

الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة في ١٩٩٤/٢/٢٨

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
الرصيد جنيه	اسم الحساب	الرصيد جنيه	اسم الحساب
٣٥٠٠٠	مباني	١٦٥٠٠٠	رأس المال
١٦٥٠٠	سيارات	٤١١٠	الأرباح المحجوزة
٨٣٠٠	عدد وأدوات	٢٥٥٠٠	الدائون
٣٤٩٠٠	بضاعة	٣٤٠	المصروفات المستحقة
١١٧١٠	عملاء	٣٦٠٠	إيرادات الخدمات
٣٠٠٠	أوراق قبض	٧٩٥٠٠	مبيعات البضاعة
١٠٨٣٢٠	التقدي		
٥٣٥٠	الأجر		
١٧٦	الوقود والزيوت		
٦٩٠	المياه والانارة		
١٦٤	المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	مصروفات الدعاية		
٥٣٦٠٠	تكلفة البضاعة المباعة		
٢٧٨٠٥٠	مجموع الأرصدة المدينة	٢٧٨٠٥٠	مجموع الأرصدة الدائنة

٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الإقفال ، ميزان المراجعة بعد الإقفال :

سبق أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لا بد وأن يكون متساوى الجانبين من حيث المجموع . ورغم ذلك فإن توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، وإنما يعنى أن مجموع الأرصدة المدينة يتساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة . غير أنه إذا لم يتوازن جانبى الميزان فإن هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما .

ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عريضتين هما : أخطاء السهو أو الحذف ، وأخطاء الإرتكاب . ويمكن لميزان المراجعة أن يكون فى حالة توازن أو فى حالة عدم توازن مع وجود أى أو كل من النوعين من الأخطاء . فإذا لم يتم إثبات عملية ما فى دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالى الى دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن ان يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الحذف . وإذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مدبناً عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعابة وإعلان مثلاً وكان يجب ترحيله فى هذا الحساب الأخير ، فإن ميزان المراجعة لن يوضح هذا الخطأ لأن كل من الحسابين له رصيد مدبني وزاد احدهما بدلاً من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ إرتكاب .

ويرغم ما تقدم ، فإن هناك بعض أخطاء السهو والإرتكاب التى تؤدى الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان فى اكتشافها ، وهذه الأخطاء التى تؤدى الى عدم توازن ميزان المراجعة لا بد وأن يترتب عليها إخلال بقاعدة القيد المزدوج فى إحدى خطوات الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى اعداد ميزان المراجعة . وهذه الأخطاء هى :

- ١ - الأخطاء الحسابية فى الجمع أو الطرح .
- ٢ - أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس .
- ٣ - أخطاء عكس الأرقام كقيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلاً من ٢٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً .
- ٤ - حذف الأصفار ، كإثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً .
- ٥ السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون فى دفتر اليومية ، أو فى حسابات الأستاذ ، أو فى ميزان المراجعة نفسه ، كما قد يكون فى أى مجموعة من هذه الأدوات . ونلخص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب فى حالة عدم توازن جانبي الميزان :

١ - إذا كان الخطأ الذى يمثل الفرق بين جانبي الميزان عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ ، .. الخ فإن الخطأ يكون فى المادة خطأ فى الجمع أو الطرح فى اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ - إذا كان الفرق بين مجموع جانبي الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعنى أحد أمرين :

أ - أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه فى الجانب الخاطئء من ميزان المراجعة .

ب - ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبي الميزان الى الجانب الخاطئء فى أحد حسابات الأستاذ .

٣ - إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام (٧٩ بدلاً من ٩٧) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم (١٠ بدلاً من ١٠٠ ، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

٤ - إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام (١٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠ مثلاً) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الاجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتى وبالترتيب :

١ - إعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة .

٢ - مطابقة أرقام الأرصدة الولدة فى الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع

التحقق من أن الأرصدة المدينة للحسابات تظهر في الجانب المدين من الميزان ،
وأن الأرصدة الدائنة تظهر في جانبه الدائن .

٣ - التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة
عملية الرصيد .

٤ - مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .

٥ - التحقق من صحة قيود اليومية .

٦ - التحقق من العمليات الواجبة القيد دفترياً .

ويتضح من الخطوات السابقة أننا نبدأ في إجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر
مرحلة وصلنا إليها في الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم بإعادة العمل من البداية .

وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج
عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة لمحاسبة تمهيداً لتصوير مركزه المالى فى
نهايتها . ويتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامى الذى يبرز مقابلة
الإيرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتتحدد نتائج عمليات
المشروع . ويمثل الحساب الختامى ملخصاً لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة
مجتمعة فى حساب واحد . وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم بإجراء ما يطلق عليه
محاسبياً : إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ، وذلك
عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين :

١ - تجعل حسابات الإيرادات الواردة فى ميزان المراجعة مدينة كل حساب بما
يعادل رصيده الدائن مقابل جعل الحساب الختامى دائناً بها .

٢ - يجعل الحساب الختامى مدينةً بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة فى
ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .

ويؤدى جعل حسابات الإيرادات مدينة بمقدار الرصيد الذى يظهر فى كل منها
مقابل جعل الحساب الختامى دائناً إلى تحول هذه الأرصدة إلى الصفر فى حساباتها
واتتقال مقاديرها للجانب الدائن من الحساب الختامى . وكذلك يؤدى جعل حسابات

المصروفات دائنة بمقدار الرصيد الذى يظهر فى كل منها مقابل جعل الحساب الختامى مدينياً إلى إنتقال هذه الأرصدة إلى الجانب للمدين من الحساب الختامى بمقاديرها وتتحول أرصدة حسابات المصروفات إلى الصفر . ولذلك يطلق على هذه العملية إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى . والإقفال هنا معناه تحويل رصيد الحساب إلى مكان ما بحيث يصبح الرصيد بعد التحويل مساوياً للصفر .

وتتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر قيود الإقفال الخاصة بالإيرادات فى دفتر اليومية كالأتى :

٢/٢٨	من حـ/ إيرادات الخدمات	٣٦٠٠
	إلى حـ/ الحساب الختامى	٣٦٠٠
	إقفال حـ/ إيرادات الخدمات	
	عن الشهر فى الحساب الختامى	
<hr/>		
٢/٢٨	من حـ/ مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠
	إلى حـ/ الحساب الختامى	٧٩٥٠٠
	إقفال حـ/ مبيعات البضاعة عن	
	الشهر فى الحساب الختامى	
<hr/>		

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدين فى قيد واحد يطلق عليه قيداً مركباً . ويكون القيد مركباً إذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب واحد . وفى إقفال الإيرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامى ، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامى والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الأساس تتكون قيود الإقفال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالأتى :

ح/ إيرادات الخدمات	٣٦٠٠
ح/ سيمتات البضاعة	٧٩٥٠٠
إلى ح/ الحساب الختامى	٨٣١٠٠
انقفل حسابات الإيرادات عن	
الشهر فى الحساب الختامى	

ويلاحظ أنه إذا تعددت الحسابات فى أى طرف من طرفى القيد أو كلاهما فإنها تسبق بإصطلاح « من مذكورين » إذا كان التعمد فى الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وبإصطلاح « الى مذكورين » إذا كان التعمد فى الطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالى :

ح/ الأجر	٥٣٥٠
ح/ الوقود والزيوت	١٧٦
ح/ المياه والإنارة	٦٩٠
ح/ مصروفات الدعاية والإعلان	١٦٤
ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٦٠٠
انقفل حسابات المصروفات عن الشهر فى	
الحساب الختامى	

وعندما يتم ترحيل قيود الإقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ يترتب على ذلك أن تصبح أرصدة كل من حسابات الإيرادات والمصروفات مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامى كالأتى : (قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها فى المثال السابق للتأكد من ذلك) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات
الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٩٤

له	جبه	من مذكورين	جبه	الى مذكورين
	٣٦٠٠	ح/ا إيرادات الخدمات	٥٣٥٠	ح/ا الأجر
	٧٩٥٠٠	ح/ا مبيعات البضاعة	١٧٦	ح/ا الوقود والزيوت
			٦٩٠	ح/ا للمياه والإنارة
			١٦٤	ح/ا المصروفات للتسوية
			٣٤٠	ح/ا مصروفات الدعاية والإعلان
			٥٣٦٠٠	ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
			٢٢٧٨٠	صافي الربح (رصيد)
	٨٣١٠٠		٨٣١٠٠	

والواقع أن صافي الربح (أو الخسارة إن وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال، فهي تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات التي يجعل بها الحساب الختامي دائماً، ومجموع المصروفات التي يجعل بها الحساب الختامي مدينياً.

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحجوزة، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامي مدينياً، وحساب الأرباح المحجوزة دائماً (والعكس في حالة الخسارة) كالآتي :

٢٢٧٨٠ من ح/ا الحساب الختامي
٢٢٧٨٠ إلى ح/ا الأرباح المحجوزة
اقفال أرباح الشهر المحجوزة في
ح/ا الإرباح المحجوزة

وترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذى يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامى ، مساوية للمصفر . وتبقى أرصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الأرصدة الأخيرة فى ميزان مراجعة يطلق عليه « ميزان المراجعة بعد الإقفال » والذى يوفر المعلومات اللازمة لإعداد الميزانية العمومية . أى أن ميزان المراجعة بعد الإقفال يحتوى فقط على الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدها فى تاريخ اعداد الميزانية . وهو لا يختلف فى الشكل عن أحد النموذجين السابق توضيحهما ولا بد أيضاً أن يتساوى مجموع جانبيه ، (عليك أن تقوم بإعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الاقفال عليك أن تقوم بتصوير الميزانية للشركة الحرة للتجارة والخدمات كما تظهر فى آخر فبراير) .

٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية :

عرضنا فى هذا الفصل الإجراءات والأدوات التى تتضمنها الدورة المحاسبية لتحليل وتسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، بحيث تتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامى وتتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالى كما يتضح من الميزانية العمومية .

وبعد « الحساب » من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التى تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانة العمومية . بالإضافة الى كونه أداة التصنيف الرئيسية فى المحاسبة حيث يحتوى كل حساب على صنف واحد متجانساً وعلى هذا الأساس فقد بدلنا بمرضى أكثر أشكال الحسابات استخداماً وهو الذى يتخذ شكل حرف T ، ثم وضحت كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة ، بحيث تحقق المراجعة الحاسبية التلقائية . وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد فى جانبها الأيمن وتنقص فى جانبها الأيسر ، بينما حسابات حقوق الملكية والالتزامات والإيرادات تنقص فى جانبها الأيمن وتزداد فى جانبها الأيسر . ويطلق على الجانب الأيمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب اللدين بينما يطلق على الجانب الأيسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس

ترداد حسابات الأصول والمصروفات بجعلها مدينة وتقص بجعلها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات . وتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها (وهى الأصول والمصروفات) مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهى الخصوم والإيرادات) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق إيجاد المتعم الحسابى لجانبه الأصغر لتساوى مع مجموع جالبه الأكبر . ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية فى حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب ، فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة فى الحساب (رصيد التقلية أول الفترة مثلاً فى الجانب الأيمن للمدين) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبى الحساب وإيجاد الفرق بينهما ووضعه فى الجانب الأصغر لتساوى مع الجانب الأكبر .

هذا وقد أطلقنا على القائمة التى تحتوى على أسماء وأرقام الحسابات التى عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح « دليل الحسابات » ، كما يطلق على الدفتر الذى يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة فى هذا الدليل اسم « دفتر الأستاذ » .

كما أوضحنا أن الإصطلاح المحاسبى للجانب الأيمن من أى حساب هو الجانب المدين ويختصر بإصطلاح « منه » ويطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن ويختصر بإصطلاح « له » .

وقد بينا أن إثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأستاذ التى تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التى تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التى تجعل دائنة ، ويستعين المحاسب فى هذا الصدد بما يسمى بدفتر اليومية الذى يمثل سجلاً لتحليل العمليات التى يقوم بها المشروع يوماً بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها زمنياً . ويطلق على دفتر اليومية أيضاً - والذى عرضنا النموذج الأساسى له وكيفية استخدامه - دفتر القيد الأولى . ويجب أن يوضح كل قيد فى دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل مدينة والمبلغ الذى يجعل مدينة به ، واسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل دائناً والمبلغ الذى يجعل دائناً به ، وتاريخ

العملية التي أدت إلى هذا القيد ، والمستند الذي يمكن الرجوع إليه لإبانتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية إلى حسابات الأستاذ وعرفنا نظام القهرسة المزدوجة . ورحل الطرف المدين (الذي يسمي بإصطلاح من ح/) من القيد إلى الجانب الأيمن (المدين) من الحساب المسمى فيه وبذكر في خاتمة البيان الطرف الآخر من القيد (الطرف الدائن) . كما يرحل الطرف الدائن من القيد إلى الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب المسمى فيه وبذكر في خاتمة البيان الطرف المدين من القيد .

وتعرضنا في هذا الفصل أيضاً إلى ميزان المراجعة وفوائده وكيفية اعداده وأكفنا على ضرورة توازنه ، وعرفنا أن توازنه لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، ثم حددنا الأخطاء التي يمكن اكتشافها إذا لم يتوازن جانباً الميزان ، وعرضنا الإجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة وتحقيق توازن جانبه يتم اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بإثبات قيود الاقفال في اليومية العامة . وتجعل حسابات الإيرادات (مفردة أو عن طريق قيد مركب) مدنية بأرصنتها مقابل جمل الحساب الختامي دائناً ، كما يجعل الحساب الختامي مدنياً مقابل جمل حسابات المصروفات دائناً بأرصنتها . وبعد ترحيل قيود الاقفال في حسابات الإيرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التي يمكن أن توضع في ميزان مراجعة بعد الاقفال تمهيداً لتصوير الميزانية العمومية .

وفيما يلي ملخص مبني للإجراءات التي يقوم بها المحاسب حسب تسلسلها المنطقي حتى مرحلة اعداد الحساب الختامي وتصوير الميزانية العمومية . ونلاحظ أن التسلسل الولد فيما بعد هو التسلسل الطبيعي والواجب الاتباع في الحياة العملية ، رغم أننا لم نلتزم به في العرض في هذا الفصل بغية توصيل المعلومات لذهن القارئ بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تامة ومتجزة تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، ويكون العملية تامة عند تمام الاتفاق في شأنها بين طرفين على الأقل تكون

لإحداها الوحدة المحاسبية ، غير أن العمليات الثامة لا يمكن إثباتها فى دفاتر الوحدة المحاسبية ما لم تكن منجزة فى أحد طرفيها على الأقل . ويتم الانجاز إذا تربط عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ، وتكون عملية التبادل قد تمت فى أحد طرفيها على الأقل . فتتوقع الوحدة المحاسبية على عقد العمل لأحد عمالها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة بإعطائه أجراً ، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجره تصبح هذه العملية موضوعاً للإجراءات المحاسبية ، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة ملتزمة به ، ومن ثم تصبح العملية منجزة بأداء العامل لعمله الذى يؤكد تمام عملية التعاقد .

٢ - يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات ثبت تمامها أو ناتجة عن إجراءات متعارف عليها ومعترف بها ، وعلى المحاسب التحقق من ذلك .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها الدين والدائن ويجرى فيها فى دفتر اليومية .

٤ - يتم ترحيل العمليات المثبتة فى دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ .

٥ - يتم فى نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما تقتضى الحاجة ذلك ، ترصيد الحسابات الواردة فى دفتر الأستاذ ، ويجرى اعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبيه .

٦ - يتم اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ويتم اعداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ - يتم اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

٨ - يتم اعداد الميزانية العمومية .

هذا ونتبه أن هذه الإجراءات التى يطلق عليها إجراءات الدورة المحاسبية هى بصفة مبدئية . ذلك لأن هذه الإجراءات تصبح غير كافية فى حالة وجود عمليات ثامة ومنجزة وتمتد آثارها لعدد من الفترات المحاسبية والتى يطلق عليها العمليات المستمرة . وهذا ما سوف تتولى معالجته أساساً فى الفصل التالى .

السؤال السادس :

هل من الضروري ان يكون المشروع طرفاً فى العملية حتى يمكن تسجيلها فى دفتاره ؟

السؤال السابع :

هل يمكن اجراء قيود الاقفال فى أى وقت ولكل الحسابات التى تنتمى للأصول والخصوم والايرادات والمصروفات ؟ ولماذا ؟

السؤال الثامن :

هل من الضروري اعداد الحساب الختامى لمعرفة نتائج الأعمال من ربح أو خسارة ؟

السؤال التاسع :

من اين تبدأ الدورة المحاسبية ؟ ومتى تنتهى ؟

السؤال العاشر :

هل يمكن اختصار الدورة المحاسبية وقصرها على تحليل العمليات التامة والمنجزة وبيان اثرها على معادلة الميزانية ؟

السؤال الحادى عشر :

برر لماذا نعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

(أ) يتم التسجيل فى دفتر اليومية والترحيل منها إلى دفتر الاستاذ وفقاً لقاعدة القيد المزدوج .

(ب) لا بد أن تؤثر كل عملية مالية فى طرفين ، ويلزم ان يكونا متساويان فى عدد مكونات كل طرف من حسابات .

(ج) تنقسم الحسابات إلى مجموعتين الأولى مدينة بطبيعتها وتشمل حسابات الميزانية ، والثانية دائنة بطبيعتها وتشمل حسابات النتيجة .

(د) حسابات الأصول والمصروفات تجفل مدينة فى جانبها الايمن ، بينما

حسابات الخصوم والإيرادات تجعل مدينة في جانبها الأيسر .

(هـ) بصرف النظر عن طبيعة الحسابات فإن جعل حساب ما دائناً يعنى زيادة رصيد هذا الحساب بالقيمة التى جعل دائناً بها ، والعكس صحيح فى حالة جعله مدينياً .

(و) تؤدي زيادة المصروفات بجعل حساباتها مدينة إلى نقص الأصول بجعل حساباتها دائنة أو زيادة الالتزامات بجعل حساباتها دائنة .

(ز) تؤدي زيادة الإيرادات بجعل حساباتها دائنة إلى زيادة الأصول بجعل حساباتها مدينة أو زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة ، حيث أن زيادة الأصول تؤدي حتماً إلى زيادة حقوق الملكية .

(ح) يتم تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة من الحسابات المستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر فى حسابات الميزانية .

(ط) إذا تعددت حسابات الطرف المدين من عملية ما فإن هذا يستدعى بالضرورة أن تعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن المجموع الحسابي لقيمة طرفي العملية الواحدة لابد وأن يتساوى .

(ي) عند تحليل العمليات إلى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد التالية :

المدين يعنى : زيادة كل حساب من حسابات الأصول والإيرادات ، ونقص كل حساب من حسابات حقوق الملكية والالتزامات والمصروفات .
الدائن يعنى : زيادة كل حساب من حسابات حقوق الملكية والالتزامات والمصروفات ، ونقص كل حساب من حسابات الأصول والإيرادات .

(ك) يتوقف مكان ظهور رصيد أول وآخر الفترة فى الحسابات على ما إذا كانت هذه الحسابات تنتمى إلى حسابات المجموعة الأولى أو الثانية .

(ل) ترحيل الطرف المدين من القيد الخاص بأحد حسابات المصروفات إلى

الجانب المدين لأحد حسابات الأصول يؤدي بالضرورة إلى عدم توازن ميزان المراجعة.

(م) إذا كان الفرق بين جاتبي ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ أو ٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن انعكاس رقمين متجاورين أو متباينين .

(ن) يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات الاستاذ بمجرد الانتهاء من اثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أى قيد .

(د) إذا لم يتوازن ميزان المراجعة وعجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ فعليه مراجعة الدوره المحاسبية منذ بدايتها وحتى نهايتها .

(س) يتم اقفال أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بهدف التعرف على رقم الأرباح أو الخسائر ، ومن ثم تصبح أرصده هذه الحسابات بعد اقفالها مساوية للصفر .

(ص) تقفل أرصدة حسابات الأصول والخصوم أسوه بحسابات الإيرادات والمصروفات في الميزانية العمومية .

ثانياً : الحالات :

بدر خطأ أو صواب كل إجلمية من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :

الحالة الأولى :

يستحيل عملياً معالجة الزيادة والنقص في حسابات الإيرادات والمصروفات في معادلة الميزانية حيث :

(أ) يقلل هذا الاجراء من امكانية تطبيق مبدأ التخصيص وتقسيم العمل في شأن تنفيذ الاجراءات المحاسبية .

(ب) لا يمكن تصنيف العمليات كل حسب نوعها في حساب مستقل .

(ج) تعدد هذه الحسابات والعمليات الخاصة بها على مدار الفترة المحاسبية

(ج) يجعل معالجتها في معادلة الميزانية أمراً صعباً ويؤدي إلى فقد كثير من المعلومات الهامة حول تفاصيلها .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثانية :

تقسم الحسابات إلى مجموعتين إحداهما مدينه بطبيعتها ، والثانية دائنة بطبيعتها حيث :

(أ) يلزم هذا التقسيم لإمكانية تطبيق قاعدة القيد المزدوج وتحقيق مبدأ المراجعة الحاسبية التفصيلية .

(ب) تشمل المجموعة الأولى على حسابات الأصول والمصروفات ، وتشمل المجموعة الثانية حسابات الخصوم والإيرادات .

(ج) تزداد المجموعة الأولى بجمل حساباتها مدينة في الجانب الايمن للمدين والعكس في المجموعة الثانية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

يظهر رصيد أى حساب فى نهاية الفترة المحاسبية فى الجانب العكسى لطبيعة الحساب نفسه وذلك لأن :

(أ) الجانب الاصفر لأى حساب دائن بطبيعته لا يمكن أن يكون هو الجانب للمدين ، والعكس صحيح بالنسبة لأى حساب مدلين بطبيعته .

(ب) رصيد نهاية (آخر) الفترة هو متمم حسابى للجانب الاصفر ليستاوى مع الجانب الأكبر ، والجانب المدلين هو الأكبر فى الحسابات المدينه كما ان الجانب الدائن هو الأكبر فى الحسابات الدائنة .

(ج) معرفة الموجود فى الحسابات فى نهاية الفترة المحاسبية يقتضى ايجاد الفرق بين جانبيه بطريقة المتم الحسابى .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الرابعة :

يعتبر الحساب من الأدوات المحاسبية الهامة التي تساعد في ان تكون المحاسبية وسيلة منظمة للحساب لأن :

(أ) الحسابات تسهل عملية تصنيف المعاملات المحاسبية أصنافاً متجانسة ويصبح لكل نوع من هذه المعاملات حساباً خاصاً بها .

(ب) يمكن معرفة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من المعاملات خلال الفترة المحاسبية .

(ج) انقسام الحسابات إلى مجموعتين لكل منهما طبيعة خاصة ومضادة يساعد على تحقيق مبدأ المراجعة الحسابة التلقائية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة :

يختلف رصيد نهاية الفترة عن رصيد بداية : مترة لحسابات الأصول والخصوم لان :

(أ) يعامل رصيد أول الفترة معاملة الزيادة في الحساب على حسب طبيعته بينما رصيد نهاية الفترة يتم تحديده كمتهم حسابي في الجانب المضاد لطبيعة الحساب .

(ب) رصيد أول الفترة يمثل الموجود في الحساب في بداية الفترة قبل إثبات وترحيل معاملات الفترة ، بينما رصيد آخر الفترة يمثل الموجود في الحساب بعد إثبات معاملات الفترة التي ادت إلى تغيره أو بقاءه على ما كان عليه في بداية الفترة .

(ج) رصيد نهاية الفترة لحساب معين هو رصيد بداية الفترة التالية لنفس الحساب وتختلف الفترة المنتهية عن الفترة التالية لها طبقاً لعرف استقلال الفترات المحاسبية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة :

كل عملية تامة ومنجزة تكون بمثابة قيد مزدوج له طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدين والآخر دائن لأن :

(أ) القيد المزدوج هو توجيه محاسبي بجعل الحساب أو الحسابات الواردة في الطرف المدين مدينة بالقيمة الواردة مقابل كل منها ، ويجعل الحساب أو الحسابات الواردة في الطرف الدائن دائنة بالقيمة الواردة مقابل كل منها .

(ب) الحساب الوارد في الطرف المدين من القيد يجعل مدينة بالقيمة فتؤدى إلى زيادته أو نقصه حسب طبيعة الحساب .

(ج) الحسابات الواردة في الطرف الدائن من القيد يجعل دائنة بالقيمة فتؤدى إلى زيادته أو نقصه حسب طبيعة الحساب .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة :

يكشف ميزان المراجعة خطأ السهو أو الحذف أو الارتكاب التى تقع فى احدى خطوات الدورة المحاسبية إذا :

(أ) أدت هذه الاخطاء إلى عدم توازن ميزان المراجعة .

(ب) أدت إلى الاخلال بقاعدة القيد المزدوج فى احدى خطوات الدورة المحاسبية .

(ج) كانت هذه الاخطاء مرتبطة بالتسجيل أو الترحيل أو الترصيد أو النقل .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثامنة :

إذا كانت مبيعات البضاعة هى المصدر الوحيد لإيرادات وحده اقتصادية معينة وبلغت قيمتها فى احدى الفترات مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت جملة المصروفات لنفس الفترة من تكلفة بضاعة مباعه واجزر وإيجار وخلافه مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وكان المحصل من الإيرادات ٧٠٠٠٠ جنيه ، والمسدد من المصروفات ٥٠٠٠٠ جنيه ، فإنه يترتب على ذلك :

- (أ) تزداد الأرباح المحجوزة والأصول في نهاية الفترة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .
 (ب) تزداد الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتزداد الأرباح المحجوزة والالتزامات بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، ٣٥٠٠٠ جنيه على الترتيب .
 (ج) تؤثر هذه العملية على حسابات الأصول في الميزانية العمومية ولا تؤثر على حسابات الخصوم .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحسالة التاسعة :

- الحساب الختامي هو المستودع الذي تقفل فيه أرصده حسابات الإيرادات والمصروفات في نهاية الفترة المحاسبية بغية :
 (أ) تحديد أرباح أو خسائر الفترة .
 (ب) تلخيص اثر عمليات الإيرادات والمصروفات في رقم واحد يضاف الى (أ) ينقسم من (الأرباح المحجوزة .
 (ج) التغلب على عدم وجود كيان حقيقي لحسابات الإيرادات والمصروفات .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحسالة العاشرة :

- إذا كان جملة مجموع الارصدة المدينة في ميزان المراجعة قبل الاقفال هي ١٥٠٠٠٠ جنيه وتساوى جملة مجموع الارصدة الدائنة فيه ، وكانت جملة الإيرادات (س) أقل من جملة المصروفات في هذا الميزان بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه فإن :
 (أ) لا بد وأن يكون مجموع جانبي ميزان المراجعة بعد الاقفال متساويان وكل منهما يساوى (٨٨٠٠٠ - س) .
 (ب) يحمل الحساب الختامي مدين بمبلغ (١٢٠٠٠ + س) ، ودائن بمبلغ (س) .
 (ج) ما لم يتم تحويل صافي الخسارة لحساب الأرباح المحجوزة ، فإن جانب الأصول في الميزانية سوف يزيد عن جانب الخصوم بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

ثالثاً التمرين :

التمرين الأول :

تكونت شركة عبد العال للتجارة في أول يناير ١٩٩٤ برأس مال نقدي قدره ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وخلال شهر يناير قامت الشركة بالعمليات التالية :

٢ يناير اشترت مبنى لإدارة عملياتها فيه بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه سددت منها ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً والباقي مازال مستحقاً لشركة الإنشاءات الحديثة .

٧ يناير اشترت سيارة لاستخدامها في نقل البضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه على الحساب من شركة الوادى .

٩ يناير أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٤٦٠٠٠ جنيه تحصيل منها ٣٠٠٠ جنيه والباقي مازال مستحقاً لها طرف عملائها .

١٠ يناير قام عبد العال بزيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه تم إيداعها في حساب جارى بإسم الشركة في بنك القاهرة .

١٢ يناير إقرضت الشركة من بنك القاهرة مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .

١٤ اشترت بضاعة للإتجار فيها بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه سددت منها ١٢٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب .

١٥ يناير بلغت الأجرور المسددة عن النصف الأول من الشهر مبلغ ١٠٨٠٠ جنيه .

١٧ يناير باعت بضاعة لعملائها بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه تحصيلت نقداً .

١٩ يناير بلغت تكلفة الوقود والزيت المستخدمة حتى تاريخه ١١٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٠ يناير سدد المستحق لشركة الوادى وذلك بشيك .

٢٢ يناير تحددت تكلفة البضاعة التى تم بيعها فى يوم ١/١٧ بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .

٢٤ يناير سددت دعاية وإعلان مبلغ ٥٠٠ جنيه .

٢٦ يناير حصلت باقى المستحق على عملائها من مبيعات ١/١٧ .

- ١٢ يناير أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه حصلت نقداً .
- ١٣ يناير سددت أجور ومرتبات العاملين فيها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .
- ١٨ يناير باعت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه .
- ٢٢ يناير سددت نصف المستحق لشركة الأثاث الحديثة بشيك .
- ٢٨ يناير إقترضت من بنك الدلتا مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه أودع منه ١٥٠٠٠٠ جنيه في خزانة الشركة والباقي في حسابها الجارى لدى بنك الاسكندرية .
- ٢ فبراير سددت فاتورة المياه والإنارة المستحقة عن شهر يناير بمبلغ ١٨٠ جنيه .
- ٧ فبراير حصلت المستحق طرف عملائها من مبيعات ١٨ يناير .
- ١٠ فبراير أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً ، كما تعاقدت في نفس اليوم على شراء قطعة أرض فضاء لبناء فرع جديد لها .
- ١٥ فبراير إشتريت بضاعة من الشركة العربية بمبلغ ١٧٥٠٠٠ جنيه سددت منها نقداً ٧٥٠٠٠ جنيه .
- ١٨ فبراير بلغت الأجور والمرتبات المستحقة عن الفترة السابقة ٦٤٠٠ جنيه .
- ٢٠ فبراير قامت الشركة بسداد الأجور والمرتبات المستحقة .
- ٢٥ فبراير سددت فاتورة مياه وإنارة بمبلغ ٢٣٠ جنيه .
- ٢٨ فبراير سددت باقى المستحق لشركة الأثاث الحديثة كما سددت إيجار المعرض لمدة شهر آخر .
- ٢ مارس أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه لم تتحصل بعد .
- ٧ مارس باعت بضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه تحصيل منها ١٠٠٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب .
- ١٢ مارس إشتريت آلات لف وحزم بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه سددت نقداً .

- ١٥ مارس حصلت قيمة الخدمات المؤداة في ٢ مارس .
 ١٧ مارس سددت قاتورة نور ومياه بمبلغ ١٤٠ جيه .
 ١٩ مارس سددت مبلغ ٥٠٠ جيه مصاريف صيانة وإصلاح لمبانيها
 ٢١ مارس سددت ٣٠٠٠ جيه مصاريف دعاية وإعلان .
 ٢٥ مارس بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة ١٩٠٠٠٠ جيه .

المطلوب :

- ١ - إثبات العمليات السابقة في سحوبات الأستاذ التي تأثرت بهذه العمليات .
- ٢ - ترصيد حسابات الأستاذ وأعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة .
- ٣ - إعداد الحساب الختامى عن الفترة .
- ٤ - تصوير الميزانية العمومية كما تظهر في يوم ٢٥ مارس .

التصريح الثالث :

ظهرت للميزانية العمومية الإفتتاحية لشركة الصفا والمروة في ١٩٩٣/١٢/١

كالآتى :

خصوم

أصول

جيه	جيه	جيه	جيه
رأس المال	٦٥٠٠٠٠	مبلى	١٣٢٠٠٠
أرباح محجوزة	٥٠٠٠٠	أثاث	١٥٠٠٠
معرض من البنك	٣٠٠٠٠	بضاعة	٢٤٥٠٠٠
		عملاء	١٦٨٠٠٠
أوراق دفع	٧٠٠٠٠	نقدية بالخرينة	٢٤٠٠٠٠
دائون	٢٠٠٠٠٠	نقدية بالبنك	٢٠٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر ديسمبر ١٩٩٣ :

- ٢ ديسمبر حصلت نصف المستحق على العملاء نقداً .
- ٤ ديسمبر باعت نصف البضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه حصلت منها ٦٠٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب .
- ٥ ديسمبر سددت ١٠٠٠٠ جنيه من قرض البنك .
- ٧ ديسمبر أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه على الحساب .
- ٩ ديسمبر سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٥٠ جنيه .
- ١١ ديسمبر إشترت سيارة نقل بلغت تكلفتها ٢٢٧٠٠ جنيه على الحساب .
- ١٢ ديسمبر أودع مؤسس الشركة مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه فى خزينة الشركة كزيادة فى رأس المال .
- ١٣ ديسمبر بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تحصل قيمتها بعد مبلغ ١٧٨٠٠ جنيه .
- ١٥ ديسمبر بلغت الأجرور والمرتبات المستحقة عن النصف الأول من الشهر مبلغ ٨٦٠٠ جنيه لم تسد بعد .
- ١٦ ديسمبر سددت ٥٠٠٠٠ جنيه بشيك للدائنين .
- ١٧ ديسمبر سددت فاتورة مياه وإتارة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وذلك بشيك .
- ١٨ ديسمبر إشترت بضاعة من شركة للتحدون العرب بمبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه سددت منها نقداً ٣٥٠٠٠ جنيه .
- ٢١ ديسمبر بلغت مصروفات الصيانة المسددة نقداً ٢٠٠ جنيه .
- ٢٣ ديسمبر باعت ما تكلفته ٨٠٠٠٠ جنيه من البضاعة بمبلغ ١٣٠٠٠٠ جنيه مقابل الحصول على كمبيالات تستحق بعد شهر .
- ٢٥ ديسمبر سددت نصف المستحق من الأجرور والمرتبات .
- ٢٨ ديسمبر باعت جزء من مياثيها بدون ربح أو خسارة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .
- ٣٠ ديسمبر سددت الأجرور والمرتبات المستحق عن النصف الثانى من الشهر .

المطلوب :

١ - اعداد قائمة لتحليل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر موضحاً فيها الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية والمبالغ والتاريخ .

٢ - بيان لهذه العمليات على حسابات الاساذ التي ظهرت في الميزانية الافتتاحية أو أى حسابات أخرى ليس لها رصيد افتتاحي في الميزانية العمومية للمدة في ١٢/١ .

٣ - ترصيد حسابات الاساذ واعداد ميزان المراجعة كما يظهر في ١٩٩٢/١٢/٣١ .
التسعين الرابع :

. فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت بدفاتر شركة الشروق في ١٩٩٤/١/١ :

٢٥٠٠٠٠ جنيه مبدئي ، ١٥٨٠٠٠ جنيه أثاث وتركيبات ، ٢٧٠٠٠ جنيه أوراق قبض ، ٩٨٠٠٠ جنيه بضاعة ، ١٢٠٠٠ جنيه مرودين ، ٣٢٢٠٠ جنيه عملاء ، ١٥٠٠٠ جنيه أوراق دفع ، ٨٥٠٠٠ جنيه نقدية بالخزينة ، ٥٢٠٠ جنيه أرباح محجوزة ؟ جنيه رأس المال .

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

- ٢ يناير أضافت إلى رأس مالها أحد المباني البالغ قيمته ١٢٤٢٠٠ جنيه .
- ٤ يناير تماقذت على إستخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الأنجلس إعتباراً من ١٥ يناير ١٩٩٤ بإيجار شهري قدره ٤٢٠ جنيه .
- ٥ يناير تم شراء مواد ومهمات صيانة لإستخدامها خلال الشهر بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٧ يناير إستأجرت الشركة سيارة نقل لإستخدامها في أداء خدمات لعملائها مقابل إيجار إسبوعي قدره ٥٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٨ يناير إقترضت من بنك النيل ١٥٠٠٠٠ جنيه أودعتها في حساب جاري لديه .

- ١٠ يناير أدت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٧٠٠٠ جنيه تحصيل منها نقداً ٧٠٠٠ جنيه والباقي على الحساب .
- ١٣ يناير إشترت الشركة أثاث وتركيبات بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه سددت القيمة بشيك .
- ١٥ يناير سددت أجور ومرتبسات عن النصف الأول من الشهر مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .
- ١٨ يناير باعت بضاعة لعملائها بمبلغ ١١٠٠٠٠ جنيه لم تتحصل قيمتها بعد ، وبلغت تكلفة هذه البضاعة ٧٥٠٠٠ جنيه .
- ٢٢ يناير سددت أوراق الدفع .
- ٢٥ يناير سددت مصاريف دعائية وإعلان ٤٠٠٠ جنيه ، ومصاريف مياه وإنارة ١٥٠٠ جنيه .
- ٣٠ يناير بلغت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر ٢٠٠٠ جنيه ولم تسدد بعد .

المطلوب :

- ١ - إعداد الميزانية الإفتاحية في ١/١/١٩٩٤ وتحديد مقدار رأس المال .
- ٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركة الشروق .
- ٣ - ترحيل العمليات السابقة إلى حسابات الأستاذ الملائمة .
- ٤ - ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة في ٣١/١/١٩٩٤ .

التمرين الخامس :

تكونت شركة الأمل التجارية في أول يوليو ١٩٩٣ برأس مال قدره ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم الحساب	إسم الحساب	رقم الحساب	إسم الحساب
١٠١	آلات لف و حزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وتركيبات	٢٠٢	الأرباح المحجوزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصرفات مستحقة
١١٢	مصرفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٣٠٢	أجور ومربيات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	نقدية	٣٠٤	إيجار مباني ومكاتب
٤٠١	إيرادات خطرات	٣٠٥	مصرفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	إيرادات متنوعة	٢٠٣	الحساب الختامي

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يوليو ١٩٩٣ .

- ١ يوليو تحصلت قيمة رأس المال نقداً .
- ٢ يوليو قامت الشركة بشراء آلات لف و حزم بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه نقداً .
- ٣ يوليو قامت الشركة بأستأجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بإيجار شهرى قدره ٨٠٠ جنيه تم سداه .
- ٦ يوليو قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١١٤٠٠ جنيه ، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر .
- ٧ يوليو إشتريت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد أسبوع .

- ٩ يوليو بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتحصيل نقداً حتى تاريخه ٤٣٩٠ جنيه ومازال يستحق قبل العملاء بمبلغ ٢٦٩٠ جنيه .
- ١١ يوليو إتفقت الشركة مع محطة التلفزيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهرى يوليو وأغسطس مقابل ٨٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة بالكامل .
- ١٢ يوليو بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٢٣٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٣٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة أشهر .
- ١٣ يوليو إشتريت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه نقداً .
- ١٥ يوليو بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٤٥٠ جنيه .
- ١٧ يوليو بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣١٠ جنيه .
- ١٨ يوليو إشتريت الشركة بعض المدد والأدوات لزوم عمليات الصيانة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه على الحساب .
- ١٩ يوليو سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراه فى ٧/٧ .
- ٢٠ يوليو إشتريت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً ، وحررت الشركة أوراق دفع بالباقي تستحق بعد إسبوعين .
- ٢١ يوليو باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٨٤٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٨٤٠٠ جنيه والباقي يستحق بعد ١٥ يوم .
- ٢٢ يوليو حصلت الشركة على إيرادات متنوعة من عمليات سمسة وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٥٨٠ جنيه تحصلت نقداً .
- ٣١ يوليو بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٠٠٠ جنيه .
- ٣١ يوليو بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٧١٠٠ جنيه ، سدد منها حتى تاريخه ٥١٠٠ جنيه .

٣١ يوليو بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدد قيمتها نقداً ٢٤٢٠ جنيه .

٣١ يوليو بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٧/١٠ حتى تاريخه ٥٤٥٠ جنيه ، تحصيل منها اليوم ٢٤٥٠ جنيه .

٣١ يوليو بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر ٢٨١٠ جنيه ، سدد منها ٢٣١٠ جنيه .

المطلوب :

١ - قم بإجراء قيود اليومية لإثبات العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الخاصة بها .

٢ - قم بإعداد حسابات أستاذ للحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .

٣ - قم بإعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانيه .

٤ - قم بإجراء قيود الإقفال اللازمة ثم قم بإعداد الحساب الختامي للشركة .

٥ - قم بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال ، وتصوير الميزانية العمومية في ١٩٩٣/٧/٣١ .

التمرين السادس :

بدأت شركة الأمل التجارية عملياتها بالميزانية الافتتاحية التي قمت بتصويرها في التمرين السابق مباشرة في ١٩٩٣/٨/١ .

وفيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر أغسطس :

٢ أغسطس زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٩٠٠٠٠ جنيه نقداً .

٤ أغسطس سددت الشركة للمصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت الإيجار عن الشهر الحالي .

٩ أغسطس حصلت الشركة مبلغ ٥٧٠٠ جنيه من العملاء .

- ١٢ أغسطس زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٩٠٠٠٠ جنيه نقداً .
- ١٤ أغسطس إشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه على الحساب .
- بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦١٩٠ جنيه تحصل منها نقداً ٤١٩٠ جنيه .
- ١٧ أغسطس بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٤٦٧٠٠ جنيه ، تحصل منها ٢١٢٠٠ جنيه .
- ٢٠ أغسطس سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ (١٠٠٠٠ جنيه) .
- ٢٣ أغسطس إشترت الشركة عدداً وأدوات إضافية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً وسددت ثمن العدد والأدوات التي تم شراؤها في الشهر السابق .
- ٢٦ أغسطس سددت الشركة لائقها مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وحصلت من عملائها ١٠٠٠٠ جنيه .
- ٢٨ أغسطس بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٣٥٠ جنيه ، سدد منها ٤١٠٠ جنيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثاني من الشهر ٣٢٢٠٠ جنيه ، منها ٢٢٢٠٠ نقداً والباقي على الحساب .
- ٣٠ أغسطس بلغت المرتبات والأجور المستحقة والمسددة بالكامل عن الشهر ٤٥٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتي لم تسدد قيمتها بعد ٨٨٠ جنيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٢٠٠ جنيه .
- ٣٠ أغسطس بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٨/١٤ حتى تاريخه ١٠٩٠٠ جنيه لم تحصل منها شيء ، كما بلغت الإيرادات للتنوعة ١٣١٠ جنيه تحصلت نقداً .

المطلوب :

- ١ - بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد في التمرين السابق قم بفتح حسابات الأستاذ وإثبات الأرصدة الواردة في الميزانية الإفتتاحية لشهر أغسطس فيها .
- ٢ - قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر أغسطس ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة .
- ٣ - قم بإعداد ميزان المراجعة ، وإجراء قيود الإقفال اللازمة لإعداد الحساب الختامي .

التمرين السابع :

فيما يلي قيود الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال لشركة العلمين للخدمات والتجارة :

لولا قيود الإقفال :

١٩٩٤/٧/٣١	من مذكورين :		
	ح/ا مبيعات بضاعة	٦٨٠٠٠	٢٨٠٠٠
	ح/ا مبيعات الخدمات		٣٦٧٤٠
	ح/ا إيرادات متنوعة		٣٢٦٠
	<u>إلى ح/ا الحساب الختامي</u>	٦٨٠٠٠	
	من ح/ا الحساب الختامي		٢٧٥٠٠
	إلى مذكورين :		
	ح/ا الأجور والمزونات	١٤٢٢٠	
	ح/ا المصروفات الإدارية	٢٣٣٠	
	ح/ا مصروفات الصيانة	٣٥٥٠	
	ح/ا مصروفات الدعاية والإعلان	١٤٠٠	
	ح/ا المياه والإنارة	٤٠٠	
	ح/ا الوقود والزيوت والنفوق المحركة	٢٥٠٠	
	ح/ا الفوائد اللينة على القروض	٢٠٠	
	ح/ا مصروفات التأمين ضد الحريق	١٠٠٠	
	ح/ا الإيجار	٢٠٠٠	
١٩٩٤/٧/٣١	<u>من ح/ا الحساب الختامي</u>		?
?	إلى ح/ا الأرباح المحجزة	?	

ثانياً : ميزان المراجعة بعد الإقفال

رصيد مدينة	رصيد دائنة	إسم الحساب
٥٦٠٠٠		أراضى
٤٢٠٠٠		مبنى
٦٨٠٠٠		آلات ومعدات
٤٠٠٠		عملاء
١٠٠٠		أوراق قبض
١٤٣٠٠٠		تقليدية
	٢	رأس المال
	٦٤٥٠٠	الأرباح المحجوزة
	٨٣٥٠٠	دائنون
	٥٢٠٠٠	قرض البنك
٣٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	

المطلوب :

- ١ - قم بإستكمال قيود الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال .
- ٢ - قم بإعداد ميزان المراجعة قبل الإقفال .
- ٣ - قم بإعداد الحساب الختامى عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر نهاية الشهر .

التمرين الثامن :

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة قبل وبعد الإقفال
لأحدى الشركات التجارية فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

أولاً : ميزان للمراجعة قبل الإقفال فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

مبائى ومنخصم إهلاك مبائى	١٢٠٠٠	٩٧٠٠٠
إهلاك مبائى		٦٠٠٠
أثاث وتركيبات ومنخصم إهلاك	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
إهلاك أثاث وتركيبات		٥٠٠٠
أجور ومرتبات	٢٠٠٠	١٧٠٠٠
مياه وإنارة		١٥٠٠
تكلفة بضاعة مباعة ، مبيعات بضاعة	٦١٠٠٠	٣٨٠٠٠
مصروفات بيعية		٤٠٠٠
إيرادات متنوعة	١٥٠٠٠	
أرباح محجوزة	٤٠٠٠	

ثانياً : ميزان للمراجعة بعد الإقفال فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

مبائى ومنخصم إهلاك	١٢٠٠٠	٩٧٠٠٠
أثاث وتركيبات ومنخصم إهلاك	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
أجور ومرتبات مستحقة	٢٠٠٠	
أرباح محجوزة	؟	

المطلوب :

إجراء قيود الإقفال التى تعتقد أن المحاسب قام بإعدادها فى ١٩٩٣/١٢/٣١ وتحديد صافى ربح أو خسارة الفترة ورصيد الأرباح المحجوزة بعد الإقفال .

الفصل الخامس

في

المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة

وتسوية الحسابات

١ - مقدمة وخطة الفصل :

نعرضنا في الفصل السابق إلى كيفية تحليل العمليات الثابتة والمنجزة إلى طرفيها المدين والدائن وفقاً لقاعدة القيد المزدوج ، وعرفنا كيف يتم حساب هذه العمليات في حسابات الأستاذ التي قسمناها إلى مجموعتين أحدهما مدينة بطبيعتها (وتشمل حسابات الأصول والمصرفات) والاخرى دائنة بطبيعتها (وتشمل حسابات الخصوم والإيرادات) . وانتقلنا بعد ذلك إلى دورة الإجراءات المحاسبية التي يمكن بانتهائها التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة ، وتحديد مركزه المالي في نهاية الفترة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة على مدى عدة فترات محاسبية ، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة على وجه الدقة يقتضى الانتظار حتى انتهاء حياة المشروع بصفة نهائية . غير ان الوقوف على مدى تقدم المشروع في تحقيق أهدافه التي انشأ من أجلها تعتبر من الأمور الضرورية التي يهتم بها المديرون والمستثمرون والجهات الخارجية ، وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة توفير معلومات محاسبية عن نتائج عمليات المشروع وتحديد مدى نجاحه في تحقيق أهدافه على فترات زمنية متقاربة . وقد اطلقنا على كل من هذه الفترات اصطلاح « الفترة المحاسبية » . وتعتبر هذه المعلومات ذات أهمية كبيرة في اتخاذ الكثير من القرارات في الوقت المناسب . ومن بين هذه القرارات ، قرارات التوسع أو الانكماش

فى نشاط المشروع ، وقرارات التحول إلى أنشطة أخرى جديدة أو الاستمرار فى النشاط الحالى ، وما إلى ذلك . ولهذه الاسباب وغيرها يتم اعداد الحسابات الختامية لكل فترة محاسبية والميزانية العمومية فى نهايتها .

هذا ويقتضى اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى نهاية كل فترة محاسبية افتراض توقف نشاط المشروع أو انقطاعه فى ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة . ويتطلب هذا الانقطاع أو التوقف المفترض ضرورة ان تتم تسوية أرصدة الحسابات المستمرة ، كما سيأتى شرحها لاحقاً لما يجب ان تكون عليه فى ذلك التاريخ حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التى تخص الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً . وترجع الحاجة إلى إجراء تسوية العمليات المستمرة فى نهاية الفترة المحاسبية إلى بعض أو كل الاسباب التالية :

(أ) تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، سواء كان ذلك بصفة كلية أو جزئية عن طريق إستخدامها أو استفاد خدماتها فى مزاولة نشاط المشروع .

(ب) الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

(ج) الزيادة المستمرة فى اكتساب الإيرادات التى أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدماً .

(د) الزيادة المستمرة فى الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

لذلك سوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات تسوية الحسابات اللازمة لتحقيق المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات ، حيث نبدأ بالتعرف على العمليات التامة والمنجزة وتحديد ما إذا كانت مستمرة أم متتمة ، وننتقل إلى معالجة تحول الأصول إلى مصروفات ، والمصروفات المقدمة ، وتكلفة البضاعة

المباغة ، وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة ، ثم تتعرض للليون المعلومة من أرصدة حسابات العملاء ، وإهلاك الأصول الثابتة ، والمصروفات والإيرادات المستحقة ، وتنتهى بملخص لأثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة وورقة العمل - وسوف تكون إجراءات التسوية فى هذا الفصل فى أبسط صورها على أن تترك المعالجة التفصيلية للمتعمقة لما سوف يرد فيما بعد .

٢ - العمليات التامة والمنجزة والعمليات المنتهية الأثر والعمليات مستمرة الأثار :

تطلب للمقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، فى ظل استمرار نشاط المشروع على مدى عدد غير معروف من الفترات المحاسبية ، ضرورة تحديد نصيب الفترة التى يتم إعداد الحساب الختامى عنها من إيرادات ومصروفات محدداً دقيقاً . والواقع أن عمليات الإيرادات والمصروفات تتم على مدار الفترة ويتم إثباتها دفترها وترحيلها لحساباتها إذا كانت تامة ومنجزة ، كما سبق وذكرنا .

غير أن العمليات التامة والمنجزة التى تقع خلال الفترة المحاسبية (أو لهذا الغرض فى فترات محاسبية سابقة) قد تنتهى الآثار المترتبة عليها خلال الفترة المحاسبية أو قد تمتد آثارها لتغطى عدداً من الفترات المحاسبية . وسوف نطلق على الأولى العمليات المنتهية ونطلق على الثانية العمليات المستمرة .

والعمليات المنتهية هى التى تقع خلال الفترة المحاسبية وتنتج كل آثارها خلال نفس الفترة . فمجرد شراء البضاعة مثلاً ، ولو تمت نقداً تعتبر فى حد ذاتها عملية تامة ومنجزة ولكنها غير متتهية الآثار . ذلك لأن البضاعة يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها بنية تحقيق أرباح من وراء ذلك . فما لم يتم بيع البضاعة لتنتج كل الآثار المتبقية من شرائها لأغراض إعادة بيعها تكون عملية الشراء غير متتهية الآثار . والعمليات المنتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية تطوى على ما يتم سدادها نقداً من مصروفات مقابل عطلات تم الحصول عليها بالفعل ، كالحصول على خدمات العاملين وسداد الأجور

مقابل ذلك ، أو الحصول على خدمات المبنى المستأجر مقابل سداد الايجار (الأجرة) ، وما يتم الحصول عليه نقداً من إيرادات مقابل خدمات أدت بالفعل أو أصول يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها ويتم بيعها بالفعل . أما إذا كان العاملون قد أدوا الخدمات في الفترة المحاسبية ولم يحصلوا على الأجرة إلا في الفترة التالية ، أو كانت البضاعة قد تم بيعها لعملاء خلال الفترة المحاسبية ولم تحصل قيمتها إلا في الفترة أو الفترات التالية ، فإن العملية وإن كانت تامة ومنجزة إلا أن آثارها قد امتدت للفترة التالية ، وبالتالي فهي غير متتمة الآثار خلال الفترة المحاسبية التي وقعت فيها .

وحيث أنه يكون لكل عملية تامة ومنجزة يتم اثباتها دفترياً طرفان ، فإنها قد تكون متتمة الآثار في أحد طرفيها ومستمرة الآثار في الطرف الآخر . ف شراء آلات نقداً مثلاً يؤدي إلى جعل حساب الآلات في الأصول مدنياً ويؤدي إلى جعل حساب النقدية في الأصول أيضاً دائناً . وهذه العملية من حيث آثارها على النقدية فهي متتمة ، فقد نقصت النقدية بضمن الآلات وانتهى الأمر . أما بالنسبة للآلات فهي غير متتمة فالآلات لا يتم شرائها بمجرد الرغبة في ذلك ، وإنما يتم شرائها لأغراض استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية عادة لعدد من الفترات المحاسبية . فهي تنتج خدماتها على مدار عدد من الفترات المحاسبية ومن ثم فهي عملية مستمرة ما دامت الآلات يمكن استخدامها لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية . أما إذا كان قد تم شراء الآلات مقابل سداد قيمتها آجلاً (دفعة واحدة أو بالتقسيط) ، وامتد هذا الأجل للفترة المحاسبية التالية فإن كل من الآلات والالتزام بسداد قيمتها مستقبلاً يعتبر منتجاً لآثار مستقبلية تستمر إلى ما بعد إنتهاء الفترة المحاسبية ، ومن ثم فكلاهما مستمر . هذا بينما سداد الأجور نقداً تعتبر من العمليات المنتهية بكلا طرفيها كما سبق ذكره .

فالمعاملات المستمرة إذن هي التي تمتد الآثار المترتبة على أحد طرفيها أو كلاهما إلى فترات محاسبية مقبلة بالإضافة إلى إمكانية استفادة الفترة المحاسبية التي تمت وأجيزت فيها بصفة جزئية من هذه الآثار . وتصبح المشكلة هي تجزئة هذه الآثار على الفترات المحاسبية المستفيدة منها ، حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التي تخص فترة معينة بالمصروفات التي تتعلق بها . ومن هنا تنشأ الحاجة إلى إجراء التسويات

اللازمة فى نهاية الفترة المحاسبية على الحسابات التى تنطوى على عمليات مستمرة بغية تحديد نصيب الفترة المحاسبية من آثارها وما يخص الفترات التالية .

وسوف نتناول هذه التسويات فى النقاط الأربعة السابق ذكرها وهى كالآتى :

- تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق استخدامها أو استفاد خدماتها فى مزاولة نشاط المشروع .

- المصروفات المستحقة : وهى تمثل الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

- الإيرادات المقدمة : وهى تمثل الزيادة المستمرة فى اكتساب الإيرادات التى أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات ، بتحصيل قيمتها مقدماً .

- الإيرادات المستحقة : وهى تمثل الزيادة المستمرة فى الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

وسوف نتناول كل من هذه النقاط على النحو التالى :

٢ - ١ تحول الأصول إلى مصروفات :

يتم اقتناء الأصول (شراؤها) لأغراض الاستعانة بخدماتها فى تأدية عمليات المشروع ، أو لأغراض الاتجار فيها ، كما تنشأ الأصول نتيجة مزاولة المشروع لأنشطته المختلفة . فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة ، فإن استخدامه فى عمليات المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدى إلى نقص عمره الإنتاجى بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالي يؤدى إلى نقص قيمته عما كانت عليه فى بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم فى تحقيق الإيرادات ، فإن تكلفتها لابد وأن تحمل لتلك الإيرادات . ومن ثم يصبح من اللازم تحويل هذه التكلفة التى نفدت إلى مصروف .

أما إذا كان الأصل من الأصول المتدولة ، فإنه قد يستفد بالكامل أو بصفة جزئية فى مزاولة نشاط المشروع . فالبضاعة مثلاً عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها . وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه ، ومن ثم تتحول تكلفة ما تم بيعه من بضاعة إلى مصروف .

كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدماً لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية ، فهي عند السداد ليست مصروفاً حيث تتحول إلى مصروف على مدار عدد من الفترات المحاسبية . وإنما هي أصل من الأصول الذي يؤدي إلى توفير خدمات مستقبلية عند سداد قيمته .

ويتناول هذا البند إجراءات التسوية المرتبطة بتحول الأصول إلى مصروفات على النحو التالي :

٢ - ١ - ١ المصروفات المقدمة :

تشمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن أمثلة المصروفات المقدمة ، الأيجار الذي يسدد مقدماً في انتظار الحصول على خدمات الشيء المستأجر ، وأقساط التأمين المسددة مقدماً في انتظار الاستفادة بغطاء التأمين لفترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدماً ، والأقساط المسددة مقدماً من تحت حساب المياه والائارة ، والمبالغ المسددة لجهات الاعلام المختلفة من تحت حساب الدعاية والاعلان عن نشاط المشروع لمدة تزيد عن الفترة المحاسبية الحالية .

ولنفترض مثلاً أن شركة راشد للتجارة تستأجر المكان الذي تزاول فيه عملياتها التجارية مقابل إيجار سنوى قدره ٢٤٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة في أول ابريل من كل سنة مقدماً . ولنفترض أن الشركة تكونت في أول إبريل ١٩٩٣ ، على أن تنتهى الفترة المحاسبية الأولى في ١٩٩٣/١٢/٣١ ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١/١ وتنتهى في ١٢/٣١ من كل عام .

فعندما تقوم الشركة بسداد الأيجار عن السنة في ١٩٩٣/٤/١ يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء القيد الآتى :

١٩٩٣/٤/١

من حـ/ الأيجار

٢٤٠٠

إلى حـ/ النقدية

٢٤٠٠

سداد الأيجار عن سنة ابتداء من ١٩٩٣/٤/١

ويتم ترحيل طرفي القيد حيث يجعل حساب الأيجار مدينياً ، ويجعل حساب النقدية دائئاً . وفي ١٩٩٣/١٢/٣١ ، بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة ، يتم اقفال حساب الأيجار بمبلغ ٢٤٠٠ جنيهه ضمن حسابات المصروفات الأخرى في الحساب الختامي طبقاً للإجراءات السابق عرضها في الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الأيجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعاً أن تتحمل إيرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (٤/١ إلى ١٩٩٣/١٢/٣١) الأيجار الخاص بأثني عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع في الفترة المحاسبية التي تبدأ في ١٩٩٤/١/١ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لإيرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتغلب على هذه المشكلة يمكن أن يقوم المحاسب بتسوية حساب الأيجار في نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إظهارها في الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنقضية في مثالنا الجارى هو إيجار تسعة أشهر ، بينما رصيد حساب الأيجار يمثل إيجار سنة كاملة ، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الأيجار بما يعادل إيجار ثلاثة أشهر ، وذلك قبل إقفاله في الحساب الختامي ويتم ذلك بإجراء القيد التالي :

١٩٩٣/١٢/٣١

من حـ/ الأيجار المقدم (أصل)

٦٠٠

إلى حـ/ الأيجار (مصرف)

٦٠٠

تسوية حساب الأيجار لتحديد ما يخص

الفترة المحاسبية

وترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار مدينياً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه تمثل إيجار تسعة أشهر ويتم اقفاله في الحساب الختامي ، بينما يصبح رصيد حساب الايجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية مدينياً بمبلغ ٦٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول ، حتى يتحول إلى مصروف في الفترة التالية . ويظهر حسابي الايجار والايجار المقدم في هذه الحالة على الصورة التالية :

منه	ح/ الايجار	له
٢٤٠٠	٩٣/٤/١	٦٠٠ من ح/ الايجار المقدم
		١٨٠٠ من ح/ الحساب الختامي
٢٤٠٠		٢٤٠٠

منه	ح/ الايجار المقدم	له
٦٠٠	٩٣/١٢/٣١	٦٠٠ رصيد (ميزانية)
٦٠٠		٦٠٠

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل إيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، إلا أنه ليس بالاجراء المنطقي . فالأصول شيء موجود والمصروفات شيء قد نفذ بعد أن كان موجوداً . ومن المنطقي أن يتحول جزء من الأصول إلى مصروفات عندما تستنفد أو تستفيد خدماتها المحددة لقيمتها بصفة جزئية . فالسيارة المستعملة تنخفض قيمتها نتيجة استعمالها ولكنه لا يمكن لرجاع المستعمل من خدماتها إليها لتعود جديدة من جديد . وترتب على ذلك أنه بدلاً من اعتبار المصروف المقدم مصروفاً عند سداذه ، وحيث لم يتم الحصول على الخدمات

المنتظرة من سداده ، فهو لولى بالاعتبار أصلاً من الأصول القادرة على توفير الخدمات مستقبلياً . وترتيباً على ذلك فإنه بدلاً من إجراء قيد سداد الايجار مقدماً عن طريق جعل حساب الايجار مدنياً ، فإنه يتعين على المحاسب أن يقوم بإثبات الايجار مقدماً بإجراء القيد التالى :

٢٤٠٠ من حـ/ الايجار للمقدم (أصل) ١٩٩٣/٤/١

٢٤٠٠ إلى حـ/ التقديرة

إثبات سداد الايجار مقدماً عن سنة

من ١٩٩٣/٤/١

وتتحويل طرفى القيد يصبح حساب الايجار المقدم ، وهو من حسابات الأصول ، مدنياً بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه . وإذا ظل الأمر على ذلك حتى اعداد ميزان المراجعة فى نهاية الفترة المحاسبية وإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ، فإن إيرادات الفترة لن تتحمل بتصويبها من الايجار . ويلزم الأمر فى هذه الحالة تسوية حساب الايجار للمقدم ، وهو من الأصول لمعرفة ذلك الجزء الذى تحول منه إلى مصروف يخص الفترة المنقضية وذلك الجزء الذى يبقى فى الأصول ليخدم فترات تالية . كل ذلك بحيث تتحمل الفترة بما يخصها من تكلفة هذا الأصل التى تحولت إلى مصروفات خلالها ، ويتم بإجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الفترة المحاسبية .

١٨٠٠ من حـ/ الايجار ١٩٩٣/١٢/٣١

١٨٠٠ إلى حـ/ الايجار المقدم

تحميل حساب الايجار بما يخص الفترة من

ايجار تم سداده مقدماً

وترتب على تحويل القيدتين السابقين أن يظهر حسابى الايجار والايجار المقدم كالتالى :

منه	حساب الايجار للمقدم	له
٢٤٠٠	٩٣/٤/١	١٨٠٠
		٦٠٠
		٢٤٠٠
٢٤٠٠		

منه	حساب الايجار	له
١٨٠٠	٩٣/١٢/٣١	
	إلى ح/ الايجار المقدم	

ثم يقفل حساب الايجار في الحساب الختامي ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها . ويظهر رصيد حساب الايجار للمقدم في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتدولة ، حتى تتم تسويته في الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار . ويظهر حسابي الايجار ، والايجار للمقدم في ١٩٩٤/١٢/٣١ بعد إجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلي :

منه	حساب الايجار للمقدم	له
٦٠٠	٩٤/١/١	٢٤٠٠
٢٤٠٠	٩٤/٤/١	٦٠٠
		٣٠٠٠
٣٠٠٠		

منه	ح/ الايجار	له
٢٤٠٠	٩٤/١٢/٣١	٢٤٠٠
	إلى ح/ الايجار المقدم	
٢٤٠٠		

(عليك أن تقوم بإجراء قيود اليومية التي تم ترحيلها لهذين الحسابين) .

ولا شك في أفضلية الطريقة الأخيرة منطقياً لمعالجة المصروفات المقدمة في الحياة العملية . وعند سداد المصروف مقدماً يصبح من مكونات الأصول إلى أن تستند الخدمات التي أدت إلى سدادها ، فتتم تسويته في نهاية الفترة المحاسبية في حساب المصروف الخاص به . وما ينطبق على الإيجار المقدم ، ينطبق على أقساط التأمين المقدمة والفوائد المدينة المقدمة أو أي عنصر من عناصر المصروفات الأخرى التي يتم سدادها مقدماً وتغطي أكثر من فترة محاسبية واحدة . وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد .

٢ - ١ - ٢ تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة :

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية ومن ممتلكاتها في لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها في مزاولة الأنشطة المختلفة للوحدة فإن ذلك يزيد مخزون الوحدة من هذه الأصول ، وعندما يتم بيع البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها ، فإن مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه . وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول إلى مصروفات تتعلق بالحصول على إيرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما يطرأ عليها من نقص نتيجة البيع أو الاستخدام .

وفيما يختص بالبضاعة ، فإننا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة . وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مدنياً (وهو من حسابات الأصول) مقابل جمل حساب النقدية أو الدائرون دئناً بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة مختلطة . وعندما تحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها يجعل حساب تكلفة البضاعة للمباعة (وهو من حسابات المصروفات) مدنياً بهذه التكلفة مقابل جمل حساب البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دئناً بها ، هذا ولم نتعرض لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا أيضاً ، وإنما سوف نرجىء معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذي يجعل حـ/ تكلفة البضاعة للمباعة مدنياً و

حـ / البضاعة دائماً من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات . فبمقتضى شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنفتقر مثل أن شركة عترة للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه منها ٥٤٠٠ نقداً والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لإثبات هذه العملية كالآتي :

٩٨٠٠ من حـ / المواد والمهمات (أصول) تـ / تاريخ الشراء

إلى مذكورين :

٥٤٠٠ حـ / التقديرات

٤٤٠٠ حـ / الدائرون (الموردين)

إثبات شراء مواد ومهمات نقداً وعلى الحساب

ولو فرض أنه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ٦٨٠٠ جنيه - وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد - فإنه يلزم في هذه الحالة انقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي :

٦٨٠٠ من حـ / المواد والمهمات المستخدمة (مصرفات) تاريخ نهاية

٦٨٠٠ إلى حـ / المواد والمهمات (أصول) الفترة

تسوية حساب المواد والمهمات بما

تم استخدامه منها

وبترحيل هذين القيدتين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابي المواد والمهمات، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتي :

حـ / المواد والمهمات			تـ	
من حـ / المواد والمهمات	٦٨٠٠	تاريخ الشراء	إلى مذكورين	٩٨٠٠
المصروفات	٦٨٠٠			
رصيد	٣٠٠٠			
(موازاة)	٩٨٠٠			٩٨٠٠

منه	حـ/ المواد والمهمات المستخدمة	له
٦٨٠٠	إلى حـ/ المواد والمهمات	تاريخ آخر الفترة

ثم يقل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحساب الختامي ، ويظهر رصيد المواد والمهمات في الميزانية في نهاية الفترة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

٢ - ١ - ٣ الديون المدومة :

تنشأ حسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم أو بيع بضائعها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التي يحصلون عليها في تاريخ لاحق . وبالتالي تكون عملية البيع تامة ومنجزة ومتتمية في أحد طرفيها حيث تسلم العميل البضاعة ، وأثارها مستمرة في الطرف الآخر حيث ما زال العميل مدينًا بالقيمة . وطبقاً للأعراف المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن الإيرادات تتحقق بتمام واقعة البيع ، ومع ذلك فقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو لآخر بما يؤدي إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو جزئية . ولذلك فإنه تطبيقاً لعرف الحيطة والحذر ، يتم في نهاية كل فترة محاسبية تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتي يكون أمر تحصيلها مشكوكاً فيه ، ويحمل الحساب الختامي بهذه القيمة المقدرة . ويطلق على المبالغ التي يتم التحقق من عدم امكانية تحصيلها من العملاء اصطلاح (الديون المدومة) ، وتعد من الخصائر التي يمكن معالجتها معالجة المصروفات ، أما الديون التي يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكاً فيه فيطلق عليها الديون المشكوك في تحصيلها وتعتبر الديون المشكوك فيها خسائر محتملة تعالج معالجة المصروفات . غير أن المبلغ الذي يتم تقديره للديون المشكوك في تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المشكوك فيها تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب يخصص للديون المشكوك فيها ويطلق عليه « مخصص الديون المشكوك فيها » .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها وأمر معالجة الديون المعدومة للتعرض لها بالتفصيل في مكان لاحق ، وسوف نكتفى هنا بإجراء قيود التسوية على افتراض أن قيمة الديون المشكوك فيها قد تم تحديدها .

ولنفرض مثلاً رصيد العملاء في نهاية الفترة المحاسبية لشركة ما قد بلغ ٩٣٢٠٠ جنيه . غير أنه وجد أن من بين هؤلاء العملاء من يبلغ المستحق عليهم ٢٤٥٠ جنيه يعد مشكوكاً في تحصيله عن مبيعات تمت على الحساب خلال الفترة المحاسبية ، فيجمل حساب الديون المشكوك فيها مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها دائناً بمبلغ ٢٤٥٠ جنيه كالآتي :

٢٤٥٠	من حـ / الديون المشكوك فيها	تاريخ نهاية
٢٤٥٠	إلى حـ / مخصص الديون المشكوك فيها	الفترة
	تكون مخصص للديون المشكوك في	
	تحصيلها من مبيعات الفترة المحاسبية	

ونظراً لأن الديون المشكوك فيها تعالج كحسابات المصروفات ، فإنها تنقل في الحساب الختامي . ولما كانت هذه الديون لم يتم التحقق من اعدامها بعد ، فإن اقبالها في الحساب الختامي يعنى تحميل ايرادات الفترة بمبلغ يخصم لمقابلة هذه الديون المشكوك فيها عندما يتم اعدامها فعلاً . ويعتبر المخصص من الحسابات الدائنة بطبيعتها ويظهر في الميزانية العمومية إما في جانب الخصوم بنفس إشارته وهي طريقة غير مستحبة للعرض ، أو مطروحاً من حسابات العملاء في جانب الأصول طرْحاً شكلياً ، وهي الطريقة المفضلة . وبالتالي يكون صافي حسابات العملاء بعد طرح المخصص مثلاً للحسابات الجيدة . وعندما يتم التحقق من اعدام دين في الفترة أو الفترات اللاحقة ، فإن وجود المبلغ الخاص به في حسابات العملاء يفقد ما يبرره من إمكانية تحصيله فيما بعد . ويترتب على ذلك ضرورة استبعاد هذا المبلغ من حسابات العملاء وذلك يجعلها دائنة به مقابل جمل حـ / مخصص الديون المشكوك فيها مديناً .

وتظهر حسابات العملاء والديون المشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها في نهاية الفترة المحاسبية للمثال الوارد به أعلى كما يلي :

لقيمته كخردة أو نقاية . وعلى ذلك يصبح من الضروري استبعادها من الأصول . وإذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الإيرادات التي تتحقق من استخدامها فإنه يصبح في وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تمل محل الأصول الهالكة أو البالية لاستمرار نشاطه ، ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الإيرادات التي تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الانتاجي المقدر لها .

فمثلاً إذا قامت الشركة العربية للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٤٩٠٠٠ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامه في عملياتها لمدة عشرين عاماً يصبح بعدها غير صالحاً للاستعمال ويلزم هدمه وإحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . فإنه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الانتاجية وتحميلها للإيرادات بطريقة مرضية . وبعد توزيع صافي التكلفة على سنوات الحياة الانتاجية للأصل بالتساوي من الطرق المرضية المقبولة قبولاً عاماً ، والشائعة الاستخدام محاسبياً . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت التي تتحول إلى مصروف نتيجة استخدامه وأسباب أخرى « قسط الاهلاك السنوي » ، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك واجراء التسويات اللازمة في هذا الشأن « المحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة » . ويعتبر قسط الاهلاك السنوي (والذي يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التي يتم حسابه لها .

ورغم أن لحساب الاهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً فيما بعد ، فإننا سوف نكتفي هنا بمرض مختصر لطريقة يطلق عليها « طريقة القسط الثابت » وتتطلب هذه الطريقة ما يلي :

- ١ - تحديد تكلفة الأصل .
 - ٢ - تحديد حياته الإنتاجية المقدرة .
 - ٣ - تقدير قيمته كنقاية أو كخردة أو كائقراض .
- ويتحدد قسط الاهلاك بعد ذلك كالآتي :

تكلفة الأصل - قيمته كتفافية أو خردة أو انقراض

قسط الأملاك عن الفترة =

عدد فترات حياته الإنتاجية المفعلة

وبتطبيق هذه الطريقة على مبنى الشركة العربية للتجارة يكون قسط الأملاك السنوى كالتالى :

$$9000 - 49000$$

$$\text{قسط الأملاك السنوى} = \frac{\quad}{20} = 2000 \text{ جنيه}$$

٢٠

وعندما يتحدد قسط الأملاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب «الأملاك» وهو من حسابات المصروفات مقابل جمل حساب يخصم لتجميع أقساط الأملاك حتى ينتهى العمر الانتاحى للأصل يطلق عليه «حساب مخصص الأملاك» دائماً كما يتضح من القيد التالى :

٢٠٠٠	من ح/ الأملاك - مباني	تاريخ نهاية
٢٠٠٠	إلى ح/ مخصص الأملاك - مباني	العام
البيانات لإهلاك المبنى عن العام		

ويقفل حساب الأملاك فى الحساب الختامى باعتباره من حسابات المصروفات، ويعالج حساب مخصص الأملاك معالجة مخصص الديون المشكوك فيها من حيث الاظهار فى الميزانية العمومية . فيمكن اظهاره فى جانب الخصوم باعتباره من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، أو يمكن طرحه من الأصول (المعنية) فى جانب الأصول من الميزانية طرحاً شكلياً .

٣ - المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية من العاملين فيها أو من استخدا الموارا الاقتصادية المملوكة للغير ، والتي لم تسدد قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الأجر ، المستحقة ، القوائد المدينة المستحقة ، الايجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة،

وما إلى ذلك . وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعنية (وفي بعض الأحيان السلعة كالمياه والانارة مثلاً) بمرور الزمن ، مع زيادة التزامها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبياً . فخدمات العاملين مثلاً يتم الحصول عليها في صورة تدفق يومي مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه جرت العادة - تسهيلاً للأجراءات المحاسبية - أن لا تسجل الأجور دفترياً إلا وقت سدادها . وإذا وقع تاريخ سداد الأجور أو جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيود حتى تاريخ السداد يؤدي إلى أن الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التي استفادت منها إيرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر أجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد تسوية يجعلها من مكونات المصروفات ، ويظهر التزام الوحدة المحاسبية قبل عاملها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أدائها خلال الفترة المحاسبية ١٧٣٠٠ جنيه بينما ما تم سداؤه فعلاً خلال الفترة بلغ مقداره ١٢٨٠٠ جنيه ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة :

٤٥٠٠ من حـ/ الأجور

٤٥٠٠ إلى حـ/ الأجور المستحقة

إثبات الأجور المستحقة للعاملين

والتي لم تسدد بعد

ويظهر حساب الأجور والأجور المستحقة في هذه الحالة كالآتي :

حـ/ الأجور (مصرف)		حـ	
تاريخ	وصيد (يتقل في الحساب الخاسر)	تأخر فترة	إلى حـ/ التقديرات إلى حـ/ الأجور المستحقة
١٧٣٠٠	١٧٣٠٠	١٧٣٠٠	١٧٣٠٠

ح/ الأجرور المستحقة (المترلم)				منه
٤	من ح/ الأجرور	٤٥٠٠	آخر الفترة	رصيد (الترامات في الميزانية)
تاريخ آخر الفترة		٤٥٠٠		٤٥٠٠

ويقتل حساب الأجرور في الحساب المختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلاً سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ، ويظهر رصيد حساب الأجرور المستحقة بين الالتزامات في الميزانية العمومية حتى يتم سدادها

وما ينطبق على الأجرور ينسحب على باقي عناصر المصروفات المستحقة . ونأخذ في سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلاً لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل إيرادات مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية . وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفاً مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلاً أن محلات عبد المجيد التجارية قد اقترضت من البنك ٦٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدلها ١٢٪ وذلك بتاريخ ١٩٩٣/١٠/١ . وتسدد الفوائد للبنك كل ستة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفترض أن تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد المجيد هو ١٢/٣١ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ١٩٩٣/١٢/٣١ ؟

الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفري في هذا الصدد . غير أن محلات عبد المجيد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١٠/١ حتى ١٩٩٣/١٢/٣١ . ومن ثم يصبح من الواجب تحميل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ بفوائد القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي $(٦٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢})$ ١٨٠٠ جنيه . ويجرى إثبات قيد التسوية التالي لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :

إثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى

تاريخ نهاية السنة .

ويقفل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة في الحساب الختامي بينما يظهر
رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الالتزامات في الميزانية العمومية (وعليك
القيام بذلك) .

٤ - الإيرادات المستحقة :

يؤدي تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول ، وفي بعض الأحيان نجد أن الإيرادات
تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن ، ويتربط على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة
مع مرور الزمن، غير أن هذا التدفق المستمر للإيرادات وزيادة الأصول بالنتيجة يصعب
إثباته دفترياً بصورة لحظية ، وكما هي العادة - فإنه تسهلاً للأجراءات المحاسبية في
هذه الحالة - يؤجل إثبات الإيرادات دفترياً حتى تنقضي فترات زمنية ملائمة ، حتى
يتم في شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحويلها مثلاً أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل
الوحدة المحاسبية بسدادها . وفي بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا
الالتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم أن الإيرادات تصبح
مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق
لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، ومن أمثلة ذلك الإيرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات
في أوراق مالية . فرغم أن هذه الفوائد يتم تحويلها بصفة دورية إلا أنه قلما تتفق تواريخ
التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب - تطبيقاً
لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصرفات التي تخص الفترة المحاسبية - وقياساً على
الفوائد للمدينة - أن يقوم بتسوية الإيرادات للمستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب
الإيرادات وإظهار الأصول المقابلة لها في الميزانية .

ولنفترض مثلاً أن شركة النيل التجارية تستثمر ٤٠٠٠٠ جنيه في سندات

حكومية تحمل سعر فائدة 26 سنوياً تسدد نصف سنوياً من تاريخ الشراء . ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ١٩٩٣/٤/١ وأن سنتها المالية تنتهي في ١٩٩٣/١٢/٣١ .

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١٠/١ ، ٤/١ من كل عام وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١٠/١ يجرى إثباتها بالقيد الآتي :

١٢٠٠ من ح/ا النقدية (أصول) ١٩٩٣/١٠/١

١٢٠٠ إلى ح/ا الفوائد الدائنة (إيرادات)

إثبات تحصيل الفوائد على سندات الحكومة

لمدة نصف سنة ($\frac{7}{12} \times \frac{7}{100} \times 400000$)

وفي ١٢/٣١ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة للفترة المحاسبية عن ثلاثة أشهر من ١٠/١ إلى ١٢/٣١ والتي لن تحصل حتى ٤/١ من الفترة التالية ، ويقوم بإجراء قيد التسوية التالي :

٦٠٠ من ح/ا الفوائد الدائنة للمستحقة (أصول) ٩٣/١٢/٣١

٦٠٠ إلى ح/ا الفوائد الدائنة (إيرادات)

نسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة

المستحقة حتى نهاية العام ($\frac{3}{12} \times \frac{7}{100} \times 400000$)

وبذلك تتضمن إيرادات السنة الفوائد الدائنة التي تم اكتسابها فيها (١٨٠٠ جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقتلر (النقدية والفوائد الدائنة المستحقة) . وبمقتلر حساب الفوائد الدائنة في الحساب الختامي ويظهر حساب الفوائد الدائنة للمستحقة في حسابات الأصول في الميزانية (أصول متداولة) . وما يسرى على الفوائد الدائنة ينسحب على باقي عناصر الإيرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلاً والسهمرة والايجارات الدائنة ، وما إلى ذلك .

٥ - الإيرادات المقدمة :

تمثل الإيرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد إيجار المكان الذي تشغله مقدماً للغير مثلاً ، يمكن لها أن تحصل على إيجار المكان الذي تمتلكه من الغير الذي يستأجره مقدماً . والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت في مركز احتكاري) أن تحصل على مقابل الخدمات التي تؤديها للغير مقدماً قبل أداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدات المحاسبية على الإيرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الإيرادات حتى يتم أداء الخدمات المقابلة لها . فإذا اعتبرت هذه الإيرادات المقدمة من مكونات عناصر الإيرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها فيها - بينما الخدمات التي تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر للمصروفات في الفترة التي يتم أداء الخدمات فيها - فإن مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن يتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الإيرادات المقدمة لتتلافى هذا الوضع .

ولنفرض مثلاً شركة الأمانة التجارية تؤجر أحد مبانيها للغير مقابل إيجار سنوي قدره ٤٨٠٠٠ جنيه تسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ إبرام العقد في ١٩٩٢/٧/١ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر في ذلك التاريخ . فيكون قيد إثبات هذه العملية دفترياً كالآتي :

٤٨٠٠٠	من ح/ا التقديمية	٩٢/٧/١
٤٨٠٠٠	إلى ح/ا الإيجار الدائن المقدم	
	إثبات تحصيل إيجار المبنى عن سنة	
	اعتباراً من ٩٢/٧/١	

وبلاحظ أننا جعلنا حساب الإيجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم - إيرادات) دائماً بالقيمة بدلاً من حساب الإيجار الدائن (وهو من حسابات إيرادات) اتباعاً لنفس الطريقة الثانية التي عرضناها سلفاً في معالجة الإيجار (المدين) معصم .

وإذا كانت السنة المالية تنتهى فى ٩٢/١٢/٣١ ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية التالى :

٩٢/١٢/٣١	من ح/ الايجار الدائن المقدم	٢٤٠٠٠
	إلى ح/ الايجار الدائن	٢٤٠٠٠
	تسوية حساب الايجار الدائن المقدم فى	
	حساب الايجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقفل رصيد حساب الايجار الدائن ضمن بنود الإيرادات فى الحساب الختامى ويظل رصيد حساب الايجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم فى الميزانية العمومية وعليك القيام بذلك .

٦ - ملخص لآثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة :

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية ، وينتقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة ، ومن ثم تؤثر فى نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر . ونوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة فى صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية :

٧ - ورقة العمل وقيد التسوية وقيد الاقفال :

نعرضنا فى الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية . ثم تعرضنا فى البنود السابقة من الفصل الحالى إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وبررنا ضرورة إتمام ذلك فى نهاية الفترة المحاسبية .

جدول ملخص آثار التسويات المرتبطة بالعمليات المستمرة

آثار التسوية على حسابات الفترات المحاسبية والمالية المحاسبية			سبب التسوية
الفترة أو الفترات المستتلة	الفترة الحالية	الفترات السابقة أو الفترة الحالية	
ما تبقى بظل في حساب الأصول لاستخدامه في الفترات المقبلة .	تحويل الخدمات المستفدة أو الكمية المستخدمة إلى مصروف يجعل حسابات الأصول دائنة بها .	تسجل عند الدفاد أو الشراء في حسابات الأصول يجعل هذه الحسابات مدينة بها	١ - تحويل الأصول إلى مصروفات .
عدد الائتمانات	تحويل للمصروفات مدينة بها مقابل جعل الائتمانات دائنة .		٢ - المصروفات المستتة
تحويل الأصول المدينة إلى نفقة بالتحويل .	تحويل الأصول مدينة بها مقابل جعل الائتمانات دائنة .		٣ - الإيرادات المستتة
ما يتبقى يمثل التزام بأداء خدمات في المستقبل تحويل إلى إيرادات بأداء تلك الخدمات	تحويل إلى إيرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها بأداء الخدمات المقابلة يجعل الحساب المدين في الائتمانات مدينا وحساب الإيرادات دائنا .	تحويل الأصول مدينة مقابل زيادة الائتمانات بالقيمة	٤ - الإيرادات المقدمة .

والواقع أن تسوية الحسابات غالباً ما يتم في العادة بعد اعداد ميزان المراجعة ، أي بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدها إلى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيداها بالجبر بينما أرصدة الإيرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيداها بالرصاص حيث أنها تغفل في الحساب الختامي وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن تستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العادة تسويتها في نهاية العام

ويستحسن في كل الأحوال أن لا يتم ترصيد الحسابات بالحبر إلا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام . ويعنى ذلك أن قيود التسوية لا بد وأن تسبق الأقفال حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات

وتتطوى عملية إجراء التسويات فى نهاية العام على العديد من التفاصيل التى تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة فى تنظيم عمليات آخر العام من إجراءات تسويات وإقفال حسابات وأعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبياً « ورقة العمل » Work Sheet . وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبياً ، وتنقسم الى عدد من الأعمدة ، تساعد فى تنظيم هذه العمليات . وتحتوى ورقة العمل فى العادة على الخانات الآتية

- ١ - خانة لاسم الحساب
 - ٢ - خانتان لميزان المراجعة بجانبية المدين والدائن قبل إجراء التسويات .
 - ٣ - خانتان لإكبات عمليات التسويات .
 - ٤ - خانتان لميزان المراجعة بجانبية بعد إجراء التسويات .
 - ٥ - خانتان للحساب الختامى إحداهما للمصروفات ومتممها الحسابى إذا كانت نتيجة العمليات ربحاً والأخرى للإيرادات ومتممها الحسابى إذا كانت نتيجة العمليات خسارة .
 - ٦ - خانتان للميزانية العمومية إحداهما للأرصدة المدينة فى ميزان المراجعة بعد الأقفال والأخرى للأرصدة الدائنة فى ذات الميزان .
- وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء قيود التسوية وقيود الإقفال وأعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل . ويظهر نموذج ورقة العمل بخاناتها المختلفة على النحو التالى :

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

إسم الحساب		ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

وفيما يلي مثالا يوضح كيفية استخدام ورقة العمل في إجراء التسويات واقتال الحسابات وإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .

٧ - ١ مثال :

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزان المراجعة لشركة الأهرام للتجارة والخدمات في ١٩٩٢/١٢/٣١ وذلك قبل إجراء التسويات :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
	٣٠٠٠٠٠	رأس المال
	٦٢٠٠	عمولات
	٥٠٠٠٠	دائنون
	٢١٩٠٠٠	مبيعات بضاعة
	٦٤٨٠٠	مبيعات خدمات
		بضاعة
٢٣٠٠٠٠		السيارات
٤٠٠٠٠		مباني
٩٠٠٠٠		عدد وأدوات
١٠٠٠٠		عملاء
٧٠٠٠٠		مواد ومهمات
٥٤٠٠٠		دعاية وإعلان
٦٦٠٠٠		أجور
١٥٠٠٠		إيجار
٧٠٠٠		مصروفات متنوعة
١٧٤٠٠		نقدية
٦٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	

فإذا علمت أن الشركة بدأت عملياتها في ١ / ١ / ١٩٩٢ وأعطيت المعلومات التالية :

١ - بلغت العمولات المستحقة للشركة والتي لم تثبت دفترياً ولم تحصل بعد ٨٤٠٠ جنيه .

٢ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٤٤٠٠٠ جنيه ولم تستزل بعد من رصيد البضاعة .

٣ - بلغ إهلاك المباني عن العام ٤٠٠٠ جنيه ، وإهلاك السيارات ٥٠٠٠ جنيه .

٤ - قدرت الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

٥ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ١٤٤٠٠ جنيه ولم يتم إثباتها

٦ - بلغت الأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٥٠٠٠ جنيه .
المطلوب :

- ١ - إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة .
- ٢ - إثبات قيود التسوية وقيود الإقعال في دفتر اليومية .

٧ - ٢ مناقشة خطوات الحل :

للوفاء بالمطلوب الأول نقوم بالخطوات التالية :

١ - قم بنقل أرصدة الأستاذ واسمائها إلى ورقة العمل ويمكن في الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الأستاذ مع الإستغناء عن ميزان المراجعة بصفته المنفصلة . ولكنه في مثالنا الجارى نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت في ميزان المراجعة وتدوّن الأرصدة في الخاتنتين المخصصتين لميزان المراجعة قبل التسويات في ورقة العمل .

٢ - قم بإجراء التسويات في الحسابات التي تتأثر بها في الخاتنتين المخصصتين لذلك ، وقم بإضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض في ورقة العمل .

٣ - بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التي قمت بإجراءها في الخطوة السابقة ، قم بتدوين الأرصدة المعدلة في الخاتنتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤ - قم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخاتنتين المخصصتين للحساب الختامى . وقم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما ، وضع رقم هذا الفرق في خانة باسم حساب أرباح أو خسائر العام ، وذلك كمتم حسابى للجانب الأصفر .

٥ - قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخاتنتين المخصصتين في الميزانية العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الخصوم في الميزانية العمومية مجموعاً في حالة الأرباح ومطروحاً في حالة الخسائر ويتم جمع الجانبين للتحقق من توازنهما .

وتطبيق هذه الخطوات تظهر ورقة ^٥ كالاتى :

شركة الاهرام للتجارة والخدمات
ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٩٧/١٢/٣١

التصنيفات		ميزان قبل التصحيحات		اسم الحساب
دائرن	مدين	دائرن	مدين	
(١) ٨٤٠٠		٣٠٠٠٠٠		رأس المال
		٦٢٠٠		عمولات
		٥٠٠٠٠		دائرن
		٢١٩٠٠٠		مهمات بضاعة
(٢) ١٤٤٠٠٠		٦٤٨٠٠		مهمات خدمات
			٢٣٠٠٠٠	بضاعة
			٤٠٠٠٠	السيارات
			٩٠٠٠٠	مبني
			١٠٠٠٠	عدد وأدوات
			٧٠٠٠٠	عملاء
(٣) ١٤٤٠٠			٥٤٠٠٠	مراد ومهمات
			٦٦٠٠	دعاية وإعلان
	(٤) ٥٠٠٠		١٥٠٠٠	أجور
			٧٠٠٠	إيجار
			١٧٤٠٠	مصرفات متنوعة
			١٠٠٠٠٠	تقديرة
		٦٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	
(١) ٨٤٠٠				عملات مستحقة
(٢) ١٤٤٠٠٠				تكلفة البضاعة المباعة
(٣) ١٤٤٠٠				مراد ومهمات مستخدمة
(٤) ٥٠٠٠				الأجور المستحقة
	(٥) ٩٠٠٠			الاملاء (٤٠٠٠ مبني + ٥٠٠٠ مدين)
(٥) ٩٠٠٠				سحب الاملاء (٤٠٠٠ مبني + ٥٠٠٠ مدين)
	(٦) ٣٠٠٠			الديون المشكوك فيها
(٦) ٣٠٠٠				مخصص الديون المشكوك فيها
١٨٣٨٠٠	١٨٣٨٠٠			
				أرباح العام

الميزانية المصمومة		الحساب الختامي		ميزان المراجعة بعد التصحيحات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
٣٠٠٠٠٠		١٤٦٠٠		٣٠٠٠٠٠	
٥٠٠٠٠		٧١٩٠٠٠		١٤٦٠٠	
		٦٤٨٠٠		٥٠٠٠٠	
	٨٦٠٠٠			٧١٩٠٠٠	
	٤٠٠٠٠			٦٤٨٠٠	
	٩٠٠٠٠				٨٦٠٠٠
	١٠٠٠٠				٤٠٠٠٠
	٧٠٠٠٠				٩٠٠٠٠
	٣٩٦٠٠				١٠٠٠٠
			٦٦٠٠		٧٠٠٠٠
			٢٠٠٠٠		٣٩٦٠٠
			٧٠٠٠		٦٦٠٠
			١٧٤٠٠		٢٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠				٧٠٠٠
	٨٤٠٠				١٧٤٠٠
			١٤٤٠٠٠		١٠٠٠٠٠
			١٤٤٠٠		٨٤٠٠
٥٠٠٠					١٤٤٠٠٠
٩٠٠٠			٩٠٠٠	٥٠٠٠	
٣٠٠٠			٢٠٠٠	٩٠٠٠	
				٣٠٠٠	
٧٧٠٠٠			٧٧٠٠٠	٦٦٥٤٠٠	٦٦٥٤٠٠
٤٤٤٠٠٠	٤٤٤٠٠٠	٢٩٨٤٠٠	٢٩٨٤٠٠		

ونظرة فاحصة نورة العمل يمكننا الوصول إلى عدة استنتاجات هامة وهي :

١ - أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائياً إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة ، فنجد أن عموداً ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظراً لأن كل عملية تسوية لابد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها . ويتساوى جانباً ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانباً الحسابى الختامى وجانباً الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام) . فتوضع الأرباح فى الجانب المدين من الحساب الختامى لتمثل المتمم الحسابى لجانب المصروفات المدين والأصغر ليساوى جانب الإيرادات الدائن والأكبر (والعكس فى حالة الخسائر) وتوضع الأرباح أيضاً فى جانب الأرصدة الدائنة من حسابات الميزانية (الخصوم) ، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية . ولذلك يقال أن الحساب الختامى والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافى الربح (أو صافى الخسارة) .

٢ - إمكانية إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجمل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خاتمة (المدين) مدينة بالمبالغ الواردة فى هذه الخاتمة ، وتجمل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خاتمة (الدائن) دائنة بالمبالغ الواردة فى هذه الخاتمة وقد قمنا بتقييم التسويات أرقاماً وضعت بين أقواس لتبين طرفى كل تسوية ، المدين والدائن .

٣ - إمكانية إجراء قيود الإقفال اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للحساب الختامى حيث يجعل الحساب الختامى مدئناً والحسابات الواردة أرصدها فى خاتمة (المدين بالحساب الختامى) دائنة ، وتجمل الحسابات الواردة أرصدها فى خاتمة (الدائن بالحساب الختامى) مدينة مقابل جمل الحساب الختامى دائناً .

- إمكانية تصوير الحساب الختامى والميزانية العمومية فى واقع ورقة العمل مباشرة ،

حيث تحتوي الخاتين المخصصتين للحساب الختامي على المعلومات اللازمة لإعداده ، وتحتوي الخاتتان المخصصتان للميزانية العمومية على المعلومات اللازمة لإعدادها .

وبناء على ما تقدم تكون قيود التسوية ، من واقع خاتمة التسويات بورقة العمل ، كالآتي :

من مذكورين

(٤)	ح/ الأجور	٥٠٠٠
(١)	ح/ عمولات مستحقة	٨٤٠٠
(٢)	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤٤٠٠٠
(٣)	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	١٤٤٠٠
(٥)	ح/ الإهلاك	٩٠٠٠
(٦)	ح/ الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠

إلى مذكورين :

(١)	ح/ عمولات	٨٤٠٠
(٢)	ح/ البضاعة	١٤٤٠٠٠
(٣)	ح/ المواد ومهمات	١٤٤٠٠
(٤)	ح/ الأجور المستحقة	٥٠٠٠
(٥)	ح/ مخصص الإهلاك	٩٠٠٠
(٦)	ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠

تسوية الحسابات عن العام

وبلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيود كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع إليها والتعرف على آثارها . ولا ترد هذه الأرقام عادة في قيد اليومية وتكون قيود الإقفال ، من واقع خاتمة الحساب الختامي بورقة العمل ، كالآتي .

من ح/ الحساب الختامى	٢٩٨٤٠٠
إلى مذكورين :	
ح/ الدعاية والإعلان	٦٦٠٠
ح/ الأجر	٢٠٠٠٠
ح/ الإيجار	٧٠٠٠
ح/ المصروفات المتنوعة	١٧٤٠٠
ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤٤٠٠٠
ح/ مواد ومهمات مستخدمة	١٤٤٠٠
ح/ الإهلاك	٩٠٠٠
ح/ الدينون للشركاء فيها	٣٠٠٠
ح/ أرباح العام	٧٧٠٠٠
إقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى وإثبات أرباح العام .	
من مذكورين :	
ح/ العمولات	١٤٦٠٠
ح/ مبيعات البضاعة	٢١٩٠٠٠
ح/ مبيعات الخدمات	٦٤٨٠٠
إلى ح/ الحساب الختامى	٢٩٨٤٠٠
إقفال حسابات الإيرادات المختلفة فى الحساب الختامى .	

وترحيل هذه القيود لحسابات الأستاذ الخاصة بناصرها يتم إقفال حسابات للمصروفات والإيرادات عن العام دون أرصدة وتظل أرصدة حسابات الأصول والخصوم لتظهر فى الميزانية العمومية . وعلى ذلك يتم إعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية

لشركة الأهرام كالاتى :

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

الحساب الختامى عن السنة المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

إيرادات	مصرفات	إلى مذكورين	من مذكورين
ح/ المبيعات	١٤٦٠٠	ح/ الدعاية والإعلان	٦٦٠٠
ح/ مبيعات البضاعة	٢١٩٠٠٠	ح/ الأجور	٢٠٠٠٠
ح/ مبيعات الخدمات	٦٤٨٠٠	ح/ الإيجار	٧٠٠٠
		ح/ المصروفات المتنوعة	١٧٤٠٠
		ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٤٤٠٠٠
		ح/ مواد ومهمات مستخدمة	١٤٤٠٠
		ح/ الإهلاك	٩٠٠٠
		ح/ الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠
		ح/ أرباح العام	٧٧٠٠٠
		(مشم)	
	٢٩٨٤٠٠		٢٩٨٤٠٠

شركة الأهرام للتجارة والخدمات
الميزانية العمومية فى يوم ١٩٩٢/١٢/٣١

مخصص		أصول	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
حقوق الملكية		أصول ثابتة	
رأس المال	٣٠٠٠٠٠	سكنى	٩٠٠٠٠
أرباح العام	٧٧٠٠٠	- مخصص إهلاك	(٤٠٠٠)
		سيارات	٤٠٠٠٠
		- مخصص إهلاك	(٥٠٠٠)
		عدد وأدوات	١٠٠٠٠
التزامات		أصول متداولة	
حاليون	٥٠٠٠٠	بضاعة	
أجور مستحقة	٥٠٠٠	موارد ومهمات	٨٦٠٠٠
		عملاء	٣٩٦٠٠
		- مخصص مود مشترك فيها	(٣٠٠٠)
		عمولات مستحقة	٦٧٠٠٠
		نقلية	٨٤٠٠
			١٠٠٠٠٠
	٤٣٦٠٠٠		٤٣٦٠٠٠

وبلاحظ أن ترتيب بنود الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى وردت كما فى قيود الإقفال الخاصة بها . وكان من الممكن أن يعاد ترتيبها لإظهار البنود الأكثر أهمية أولاً كالمبيعات وتكلفة البضاعة المباعة مثلاً . أما بالنسبة للميزانية العمومية فقد تم ترتيب بنود الأصول كما سبق وأن ذكرنا . حيث تأتى الأصول الثابتة أولاً ، ثم الأصول المتداولة . ويتم الترتيب داخل كل مجموعة منها حسب سهولة تحولها إلى نقدية وهو أحد معايير التفرقة بين المجموعتين من الأصول .

أسئلة وحالات وتمتازين

على

الفصل الخامس

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

ما هو الفرق بين العمليات منتهية الآثار ومستمرة الآثار .

السؤال الثاني :

عن طريق الإستعانة بالأمثلة التوضيحية قم بتحديد المفهوم المحاسبي لكل من الآتي :

- تحول الأصول إلى مصروفات
- زيادة المصروفات مقابل زيادة الإلتزامات
- زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول
- زيادة الإيرادات مقابل زيادة الأصول والإلتزامات

السؤال الثالث :

ما هي مبررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية ؟

السؤال الرابع :

ما هي فوائد إستخدام ورقة العمل ، وهل هي الوسيلة الوحيدة للحصول على هذه الفوائد ؟

السؤال الخامس :

يرر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

- (أ) يعتبر التأمين للمدين المقدم مثلاً لزيادة المصروفات مقابل نقص الأصول
- (ب) يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات بجعل هذه الحسابات مدينة عند الشراء ، ثم تتحدد تكلفة ما لم يتتخدم منها في نهاية العام وتنزل من حسابات المصروفات وتحول إلى أصل

(ج) الأجر المستحق تمثل ما يتم الحصول عليه من خدمات العاملين خلال الفترة الحالية أو الفترات السابقة وتخص الفترة أو الفترات اللاحقة .

(د) يمثل الإيجار المدين المقدم ما يتم سداؤه خلال الفترة المحاسبية الحالية ويخص الفترة أو الفترات التالية .

(هـ) تؤدي المصروفات المستحقة إلى نقص الأرباح وزيادة الالتزامات .

(و) يتحمل حساب الديون المشكوك فيها بقيمة الديون المستحقة قبل العملاء والتي يتأكد عدم تحصيلها .

(ز) الإيرادات المستحقة هي تلك التي تنشأ عن أداء المشروع لخدمات دون الحصول على قيمتها ، وتؤدي إلى زيادة الأصول والالتزامات .

(ح) الحصول على إيرادات مقدمة يؤدي إلى زيادة الأصول والالتزامات حتى يتم سداؤها نقلاً .

(ط) لا بد من حساب الإهلاك على كل الأصول دون إستثناء حيث أن إستخدامها يؤدي إلى نقص قيمتها .

(ي) تعتبر المصروفات المستحقة من العمليات الشاملة وغير المنجزة في أحد طرفيها .

(ك) تؤثر قيود التسوية عموماً في حسابين أو أكثر من حسابات الحساب الختامي أو في حسابين أو أكثر من حسابات الميزانية العمومية .

(ل) لا يمكن إستخدام ورقة العمل كبديل لإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية لأغراض توصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر .

(م) جميع قيود التسوية لا بد أن تؤثر على حساب أو أكثر من الحسابات القديمة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ، وعلى حساب أو أكثر من الحسابات الجديدة التي لا توجد في هذا الميزان .

ثانياً : الحالات :

بدر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات

التالية : (التبرير يمكن أن يكون في صورة نظرية أو حسابية حسب الحالة المعينة وما يرتبط بها من إجابات) .

الحالة الأولى :

إذا أبرمت إحدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه وسددت التغطية بالكامل على تاريخ التعاقد ١٩٩٢/٤/١ ويسرى التأمين ابتداء من ١٩٩٢/٩/١ ، فإن :

- (أ) مصروفات سنة ١٩٩٢ تتحمل بمبلغ ٨٠٠ جنيه .
- (ب) الباقي بعد استبعاد مصروفات سنة ١٩٩٢ يعتبر من الأصول التي تخص سنوات تالية لسنة ١٩٩١ .
- (ج) يمكن أن تسجل هذه العمالية كأصل أو كمصروف في سنة التعاقد ، إلا أنه في السنوات التالية لابد من ظهورها كأصل يتحول إلى مصروف بما يعادل الخدمات المستفادة منه خلال كل فترة محاسبية
- (د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم

الحالة الثانية :

- تتصب التسيّرات الجردية على العمليات المستمرة وتهدف إلى :
- (أ) تحقيق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات عن طريق تحديد نصيب الفترة المحاسبية الحالية من كل منهما
 - (ب) قياس المستفاد من الأصول أو خدماتها خلال الفترة وما تبقى منها للفترات التالية
 - (ج) قياس ما ينشأ من التزامات على الوحدة المحاسبية مقابل الحصول على الإيرادات مقدماً أو ما ينشأ لها من أصول طرف عملاتها .
 - (د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

- يتحقق مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بالمصروفات المتعلقة بها دون الحاجة إلى إجراء تسويات إذا :
- (أ) لم توجد أصول ثابتة أو عتبات أو مستحقات وكانت تكلفة البضاعة المباعة تتحدد عند تمام عملية البيع .
 - (ب) كانت كل العمليات الخاصة بجميع بنود الإيرادات والمصروفات تتم

(ح) كانت كل العمليات التامة والمنجزة خلال الفترة المحاسبية منتهية الآثار ،
ولا توجد عمليات ممتدة الآثار من فترات سابقة

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة الرابعة .

تعتبر المصروفات المقدمة كالبيضاة وكلاهما من الأصول التي لا يمكن
إعتبارها من المصروفات عند سداد قيمتها . ذلك لأن :

(أ) الأصول تتحول إلى مصروفات بمقدار ما ينقد من خدماتها أو ما يستفد
منها ، وهى بذلك فيما يختص بذلك الجزء الذى تحول إلى مصروف
تعتبر كما لو كانت شيئاً موجوداً وأصبح غير موجود .

(ب) حقوق الحصول على الخدمات المترتبة على سداد المصروفات مقدماً لا
يتم الحصول عليها وقت سدادها وإنما على ملأ فترة زمنية تالية لتلك التاريخ .

(ج) المصروفات لا يمكن أن تتحول إلى أصول حيث لا يمكن رد بشئ
الذى يستهلك أو يهلك إلى أصله .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة الخامسة :

إذا بلغت تكلفة البيضاة الموجودة فى أول الفترة لدى إحدى الشركات هى
٤٠٠٠٠ جنيه ، وقامت الشركة خلال الفترة بشراء بيضاة يبلغ مجموع تكلفتها
١٨٢٠٠٠ جنيه ، وتبين أن ما تبقى لديها فى نهاية الفترة من البيضاة تبلغ تكلفته
٣٢٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعنى :

(أ) أن البيضاة المتاحة للبيع تبلغ تكلفتها ٢٢٢٠٠٠ جنيه .

(ب) أن البيضاة (وهى من الأصول) تحولت إلى تكلفة بيضاة مباعه
(وهى من المصروفات) بمبلغ ١٩٠٠٠٠ جنيه .

(ج) أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات تقتضى جعل حساب البيضاة
(أصل) مدبناً فى مقابل جعل حساب تكلفة البيضاة المباعه (مصروف)
دائناً وهو من قيود التسوية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ، ما تقدم .

الحالة السادسة .

نتيجة لأن الديون المدومة تعتبر من الخسائر المحققة ، بينما تعتبر الديون المشكوك في تحصيلها من الخسائر المحتملة فإن :

(أ) الاختصار على إثبات الديون المدومة دفترياً يتفق مع عرف أو مبدأ التكلفة التاريخية ، لأن الديون المدومة من الأحداث التي تحققت فعلاً

(ب) ما لم يتم تحصيل قيمة مبيعات الفترة نقداً فإن الوحدة المحاسبية قد تعرض لخسائر في الفترات المقبلة إذا توقفت بعض العملاء عن سداد الممنوع عليهم مقابل المبيعات التي تمت لهم ، وحتى تحطاط الوحدة لهدم الخسائر فإن عرف الحيطة والحذر يقتضى جعل حساب الديون المشكوك فيها مدنياً (وهو خسائر محتملة يعالج معالجة مصروفات الفترة) ومخصص الديون المشكوك فيها دائماً بما يتوقع عدم تحصيله من مديونات العملاء

(ج) يتناقض عرف الحيطة والحذر مع مبدأ التكلفة التاريخية ، كما يودى الأخذ بهذا المبدأ فقط إلى عدم المقابلة السليمة لإيرادات الفترة بمصروفاتها .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ، ما تقدم

الحالة الثامنة :

إذا استخلفت الوحدة المحاسبية أصولاً مملوكة للغير ، أو إذا قام العاملون فيها بأداء خدماتهم لها ، دون أن تقوم الوحدة بسداد أجرة الإستخدام للغير أو للعاملين خلال الفترة المحاسبية التي إستغادت بذلك فإنه :

(أ) تكون العملية نامة ومنجزة في أحد طرفيها وغير منجزة من الطرف الآخر وهى بذلك تكون عملية مستمرة بالطرف الذى لم يتم إنجازها .

(ب) يترتب على ذلك قيام وإلتزام على الوحدة المحاسبية بسداد قيمة هذه الخدمات في الفترة أو الفترات المقبلة ..

(ج) يتم إثبات إلتزام الوحدة المحاسبية بقيد نسوية يودى إلى زيادة المصروفات بقيمة الخدمات التى استفادت بها الفترة المحاسبية مقابل زيادة إلتزامات الوحدة المحاسبية بالقيمة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة الثامنة :

يعتبر إهلاك الأصول الثابتة من بنود المصروفات حيث :

(أ) يتم الحصول على الأصول الثابتة للإستفادة بخدماتها فى أنشطة الوحدة المحاسبية التى تضافر لتحقيق الإيرادات ، ويترتب على هذه الاستفادة عندما تتم فعلاً أن تنقص الخدمات للتبقيّة فى هذه الأصول ، ومن ثم تحوّل قيمة ذلك الجزء المستفد من الخدمات إلى مصروف .

(ب) يمثل الإهلاك النقص الذى يقدره المحاسب فى قيمة الأصل نتيجة إنقضاء جزء من عمره الإنتاجى المقدر ، ومن ثم يصبح من اللازم تحويل هذا النقص من أصل إلى مصروف .

(ج) يمثل الإهلاك نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة العمليات المستمرة التى تطوى عليها الأصول الثابتة والتى أنتجت آثارها بصفة جزئية على مدار الفترة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ ما تقدم .

الحالة التاسعة :

إذا قام الغير بإستخدام أصول الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية ولم يتم بسداد مقابل هذا الإستخدام إلا فى الفترة المحاسبية التالية فإن :

(أ) الأصول تزداد بقيمة الإيرادات التى تدفقت بإستخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية وكذلك بقيمة الإيرادات المستحقة .

(ب) حيث لم يتم تحصيل قيمة هذه الإيرادات بعد فهى تعتبر مستحقة لدى الغير وتعتبر من أصول الوحدة المحاسبية .

(ج) تستدعي المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات إثبات الإيرادات المسحقة

بقيد تسوية يؤدي إلى زيادة الأصول بقيمتها وكذلك الإيرادات

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم

الحالة العاشرة :

إذا رغب الغير في استخدام أصول الوحدة المحاسبية أو الحصول على جزء من السلع أو الخدمات التي تقوم ببيعها أو بأدائها وقام بسداد قيمة ما يرغب فيه مقدماً فإن

(أ) الأصول تزداد بالقيمة كما تزداد التزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بالقيمة .

(ب) لا يؤثر ذلك على مقابلة الإيرادات بالمصروفات مقابلة سليمة إلا بمقدار ما ينقص من التزامات الوحدة المحاسبية نتيجة توفير الأصول أو الخدمات أو السلع الغير الذي سدد قيمتها مقدماً خلال الفترة المحاسبية .

(ج) يتم إثبات عملية زيادة الأصول والالتزامات عند قيام الغير بالسداد مقدماً ، وتعتبر بمثابة إيرادات مقلدة ، ويقتصر نصيب الفترة المحاسبية على ما يتحقق منها بأداء الخدمات أو توفير السلع أو الأصول ، ويتحدد ذلك دفترياً بقيد تسوية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم

الحالة الحادية عشر :

إذا بلغت إيرادات القوائد الدائنة في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ٧٢٠٠ جنيه وكانت هذه تمثل قوائد على ودیعة ثابتة لدى البنك بمعدل ٢١٢ سنوياً تحسب كل ستة أشهر إعتباراً من تاريخ الإبداع في ١٩٩٢/٤/١ ، وكان مبلغ الودیعة ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وانتهت الفترة المحاسبية في ١٩٩٢/١٢/٣١ ، فإنه :

(أ) يلزم جمل القوائد الدائنة المستحقة مديناً وحساب القوائد الدائنة دائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وذلك بقيد تسوية في ١٩٩٢/١٢/٣١ .

(ب) تعتبر الودیعة من أصول الوحدة المحاسبية كما تزداد الأصول بما يتحقق من

قوائم مرور الزمن عليها مقابل زيادة الإيراد

(ج) تظهر إيرادات القوائم في الحساب الختامي مبلغ ٩٨٠٠ جنيه

تظهر القوائم الدائنة المستحقة من الأصول في الميزانية بمبلغ ٦٠٠

جنيه

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم

الحالة الثانية عشر

إذا بلغ رصيد المواد والمهمات لدى الوحدة المحاسبية في بداية العام ١٧٠٠٠

جنيه ، وتم خلال العام شراء مواد ومهمات بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب

بلغت في جملتها ٢٨٠٠٠ جنيه ، غير أنه وجد في نهاية العام أن ما تبقى في المخازن

من المواد والمهمات تبلغ تكلفته ١٢٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعنى :

(أ) أن المواد والمهمات تعتبر من الأصول وعند شرائها تم جعل حسابها مديناً

وحساب النقدية أو الموردين دائناً - وهو قيد إثبات

(ب) أنه قد استخدم من هذه الموارد والمهمات خلال العام ما يبلغ قيمته

٣٥٠٠٠ جنيه ، ومن ثم يلزم تحويله من حسابات الأصول إلى حسابات

المصروفات بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة (مصروف) مديناً

وجعل حساب المواد والمهمات (أصل) دائناً ، وذلك بقيد تسوية

(ج) يكون قيد الإقتال بجعل حساب المواد والمهمات المستظمة دائناً وجعل

الحساب الختامي مديناً بمبلغ ٣٣٠٠٠ جنيه

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم

ثالثاً : التمارين :

التمرين الأول

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ٣٠/٦/٩٤ لشركة

النصر ، حيث تنتهى السنة المالية في ذلك التاريخ :

دائن	مدين	آلات ومعدات
	٧٣٠٠٠	مخصص إهلاك
١٦٠٠٠	٢٦٤٠٠	مصرفات عمومية
	٩٨٠٠	إيجار مقدم
١٦٨٠٠		إيرادات مقدمة
١١٣٠٠		فوائد دائنة
	٤٥٠٠٠	مواد ومهمات

فلذا علمت أن :

- ١ - تهلك الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .
- ٢ - بلغت المصروفات العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٨٢٠ جنيه .
- ٣ - يسد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً في ١/١ من كل سنة ليصير الفترة حتى ١٢/٣١ . ويبلغ الإيجار الشهري للمبنى ٤٠٠ جنيه .
- ٤ - يمثل رصيد الإيرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم أداءه في تاريخ التحصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المال بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٢٠٠ جنيه .
- ٥ - بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على إستثمارات الشركة والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٧٠٠ جنيه .

٦ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه المطلوب :

إجراء قيود التسوية اللازمة ، وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات

التمرين الثاني :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ١٢/٣١ ١٩٩٣ لشركة

الشرق الأوسط للتجارة والخدمات :

دائن	مدين	إيجارات دائنة مقدمة
٧٢٠٠		مباني
	٤٥٠٠٠	مخصص إهلاك مباني
٤٠٠٠	٧٤٩٠٠	بضاعة
	٧٢٩٦	تأمين مقدم
	١٤٨٠٠	أجور

فلذا علمت أن

- ١ - يمثل رصيد الايجارات الدائنة المقدمة المتحصل عن إيجار أحد المباني الشركة للغير لمدة أربعة سنوات تبدأ في ٨/١ .
- ٢ - تهلاك المباني بواقع ٧٥٠ جنيه سنوياً .
- ٣ - بلغت تكلفة البضاعة الباقية في مخازن الشركة قبلاً في ١٢/٣١ ١٤٩٠٠ جنيه .
- ٤ - رصيد التأمين المقدم يمثل قسط بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة يبدأ سريان مفعولها في أول سبتمبر وهو تاريخ سداد القسط .
- ٥ - بلغت الأجور المستحقة ونشئ لم تسدد بعد حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه .

النتائج :

إجراء قيود لتسوية الخاصة بهذه العمليات في ٩٣/١٢/٣١ ، وترحيلها للحسابات الخاصة بها وإعداد ميزان المراجعة الجزئي لأرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات

النتيجة الثالثة :

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان مراجعة شركة المحروسة في ٩٣/١٢/٣١ ، تاريخ نهاية السنة المالية ، وذلك بعد إجراء قيود التسويات وترحيلها للحسابات الخاصة بها .

دين	مدين	
	٢٥٠٠٠	بضاعة
	٣٥٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	٦٨٠٠٠	صلاحيات
٣٥٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
	١١٢٥	تأمين مقدم
	٣٣٧٥	تأمين ضد الحريق
	٦٤٢٠٠	سكنى
٣٨٠٠		مخصص إهلاك سكنى
	١٢٤١٠	أجور
٤١٠		أجور مستحقة
٧٨٠٠		توافد عمال
	٣٠٠	توافد عمال مستحقة
	٤٨٠	تأمين مقدم
	٢٤٠٠	سكنى
	٣٠٠٠	ديون مشكوك فيها
	٩٥٠	تأمين مسكنى

فلذا علمت أن :

- ١ - قامت الشركة بإبرام بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وتم مداد القسط مقدماً في ٤/١ .
- ٢ - يتم سداد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً لكل سنة منذ تاريخ إستئجار المبنى في ٣/١ .

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود التسوية التي تعتقد أن محاسب الشركة قام بإجرائها في ١٢/٣١ ، وترتب على ترجيلها لحسابات الأستاذ ظهور أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات بهذه الصورة .

- ٢ - قم بإعداد ميزان المراجعة الجزئي للشركة قبل إجراء التسويات .

التصريح الرابع :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الألفى كما يظهر في ١٩٩٣/١٢/٣١ قبل إجراء التسويات .

دين	مدين	
٤٤٠٠٠		رأس المال
	٩٠٠٠	مواد ومهمات
	١٣٤٤٠	بضاعة
	١١٢٦٤	أثاث وتركيبات
٥٠٠٠		دائون
٥٠٠		مخصص لإعلاء أثاث وتركيبات
	١٥٣٦	إيجار مقدم
	٦٥٦٠	عملاء
	٢٠٤٠٠	تقدي
	٦٦٠٠	أجور
	٨٣٠٠	مصرفات عمومية
١٣٠٠٠		مبيعات خفومات
١٤٦٠٠		مبيعات بضاعة
<hr/>	<hr/>	
٧٧١٠٠	٧٧١٠٠	
<hr/>	<hr/>	

فإذا علمت أن :

- ١ - بلغت تكلفة البضاعة للبيع ٨٣٢٠ جنيه .
- ٢ - بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ٢٧٥٠ جنيه .
- ٣ - يهلك الأثاث والتركيبات بواقع ٦٠٠ جنيه سنوياً .
- ٤ - قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٥٨٠ جنيه .
- ٥ - بلغت الأجور المستحقة في ١٢/٣١ ٤٠٠ جنيه .
- ٦ - بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تتحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ١١٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - باستخلام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بإدخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث . وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس ، ثم قم بإعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع .
- ٢ - قم بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل .

التمرين الخامس :

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة صقر للمعدات والأجهزة الكهربائية كما تم إعدادها في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

التصويبات		ميزان المراجعة		إسم الحساب
ملين	دقن	ملين	دقن	
		؟		رأس المال
		١٦٠٠٠		أوراق دفع
(١) ٦٤٢٠٠			٩٠٨٠٠	بضاعة
(٢) ٩٦٠			٢٥٢٠	مواد ومهمات
			٤٦٨٠٠	آلات ومعدات
(٣) ٥٢٠		٤١٦٠		مخصص إهلاك آلات ومعدات
(٤) ١٢٠٠			٣٦٠٠	إيجار مقدم
(٥) ٨٠٠			١٢٠٠	تأمين مقدم
			٤١٢٠٠	نقدية
	(٦) ١٦٠٠	٤٨٠٠		إيرادات مقدمة متنوعة
	(٧) ٥٤٠		٩٢٦٠	أجور ومرتبات
	(٨) ٣٨٠		٤٨٢٠	مصرفات عمومية
		١٤٨٤٠		إيرادات خدمات
		٧٤٤٠٠		مبيعات بضاعة
		؟	؟	
	(١) ٦٤٢٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٢) ٩٦٠			مواد مهمات مستخلصة
	(٣) ٥٢٠			إهلاك آلات ومعدات
	(٤) ١٢٠٠			إيجار
	(٥) ٨٠٠			تأمين
(٦) ١٦٠٠				إيرادات متنوعة
(٧) ٥٤٠				أجور ومرتبات مستحقة
(٨) ٣٨٠				مصرفات عمومية مستحقة
	(٩) ٦٤٠			فوائد على أوراق الدفع
				فوائد مستحقة
؟	؟			

المطلوب :

- ١ - إكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والإقفال وإعداد الحساب الختلي والميزانية .
- ٢ - صياغة التسويات التسعة بالصورة التي ترى أنها تؤدي إلى إجرائها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل (مثال : (١) بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة مبلغ ٦٤٢٠٠ جنيه)

التمرين السادس :

فيما يلي أوراق العمل الجزئية المستخرجة من سجلات إحدى الشركات التجارية عن فترات زمنية مختلفة :

١ - الورقة الأولى

الميزان بعد التسويات		التسويات		الميزان قبل التسويات		إسم الحساب
دين	مدين	له	منه	دين	مدين	
	٢٧٠٠٠		?		?	أجور
٢٧٥٠		?				أجور متحققة
١٢٠٠٠			?	١٨٠٠٠		أجور دين مقدم
?		?		٧٢٠		أجور دين
	?	?			٢٣٦٠٠	مواد ومهمات
	١٦١٠٠		?			مواد ومهمات مستخدمة

الورقة الثانية :

الميزان بعد التسهيلات		التسهيلات		الميزان قبل التسهيلات		إسم الحساب
طن	طنين	د	ت	طن	طنين	
	٦٠٠٠	٨٠٠٠			٢	تأمين مقدم
	?		?			تأمين
	?		٢٨٥٠٠			إهلاك الأصول الثابتة
٥٨٠٠٠		?		?		منحصر إهلاك
	١٠٠٠٠٠				?	الأصول الثابتة
٥٠٠٠		٢٢٠٠		?		منحصر ديون مشكوك فيها
	?		?			ديون مشكوك فيها

٢ - الورقة الثالثة :

الميزان قبل التسهيلات		التسهيلات		الميزان بعد التسهيلات		إسم الحساب
طن	طنين	د	ت	طن	طنين	
	?	?			٦٠٠٠	تأمين مقدم
			?		?	تأمين
	?		?		٢١٧٥٠	أجور
		?	?	١٧٥٠		أجور مستحقة
		١٨٠٠	٥٤٠٠		?	إيجار مقدم
	?		?		٧٥٠٠	إيجار

٤ - الورقة الرابعة

إسم الحساب		الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحساب الختلى
دين	مدين	دين	مدين	له	منه	دين	مدين	
٤٨٠٠		٢		٢		٢		عمولا دائنة
			٢		٩٠٠			عمولات دائنة مستحقة
	٣٦٠٠		٢		٢٤٠		٢	إيجار
		٢		٢				إيجار مستحق
١٠٠٠		٢		٢		٧٧٠		فوائد دائنة
			٢		٢			فوائد دائنة مستحقة
	١٠٠٠		٢		٢		٧٢٠	مياه وإثارة
		٢		٢				مياه وإثارة مستحقة

المطلوب :

إستكمال البيانات الناقصة فى أوراق العمل الجزئية السابقة .

التمرين السابع :

فيما يلى أرصدة ميزان المراجعة قبل وبعد التسويات لإحدى الشركات التجارية

فى ١٩٩٣/١٢/٣١

أولا : ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

إسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
نقدية وركب المال	جنيه ٨٩٠٠٠٠	٣٣٨٠٠٠
مبانى ودائنين	٤٥٠٠٠	٣٢٠٠٠٠
آلات ومعدات ومخصص إهلاك	١٢٠٠٠	٨٤٠٠٠
عملاء وأرباح محجوزة	٨٠٠	٦١٠٠٠
أجر ومربحت وإيرادات متنوعة	١٤٦٠٠	٣٥٠٠
مصرفات عمومية وإيرادات دخلت	٧٤٠٠	١٢٤٠٠
بضاعة ومبيعات	١٢٣٠٠٠	٢٨١١٠٠
	١١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠

ثانياً : ميزان المراجعة بعد التسويات فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
٣٣٨٠٠٠	٨٩٠٠٠٠	نقدية ورأس المال
٣٢٠٠٠٠	٣٠٠٠	مبانى ومخصص إهلاك
٣٠٠٠	٤٥٠٠٠	إهلاك مبانى ودائنين
٨٤٠٠٠	٢٠٠٠٠	آلات ومعدات ومخصص إهلاك
٨٠٠٠		إهلاك آلات ومعدات
٦٠٠٠٠	٨٠٠٠	عملاء وأرباح محجوزة
١٠٠٠		ديون معلومة
٢٥٠٠	٢٥٠٠	ديون مشكوك فيها ومخصص ديون
٥٠٠٠	١٥٠٠	أجور ومرتبات
	١٢٠٠٠	إيرادات متنوعة
	٢٦٠٠	إيرادات متنوعة مقلمة
١٠٠٠٠	٧٤٠٠	مصرفات عمومية وإيرادات خدمات
٢٤٠٠		مصرفات عمومية مدددة مقلماً
٢٠٥٠٠٠		بضاعة
٧٦١٠٠	١٢٣٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة ومبيعات
١١١٥٠٠٠	١١١٥٠٠٠	

المطلوب :

- ١ - إعداد ورقة العمل للشركة فى ٩٩٣/١٢/٣١ بخاناتها المختلفة فيما عدا خاتنى الحساب الختامى والميزانية العمومية .
- ٢ - إجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل .
- ٣ - إجراء قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامى عن الفترة .
- ٤ - إعداد الميزانية العمومية فى نهاية الفترة .

الفصل السادس

في

ملخص الدورة المحاسبية

في صورة متكاملة

١ - مقدمة وخطة الفصل :

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس الربح وتصوير المركز المالي - كما سبق وتبيننا - الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التي تناولناها في الفصل السابق فيما يلي :

١ - يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الاثبات في الدفاتر في صورة تامة ومنجزة ، ويبحث تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها . ويعنى تمام العملية وانجازها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة اقتصادية .

٢ - يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل كل عملية إلى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها في دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التاريخي للعمليات المختلفة . ويطلق على تحليل العملية لتحديد الطرف الذي يجعل مديناً والطرف الذي يجعل دائناً التوجيه المحاسبي للعملية .

٤ - يتم ترحيل العمليات التي يجرى إثباتها في دفتر اليومية إلى الحسابات

الخاصة بها في دفتر الأستاذ . وذلك حتى يمكن تصنيف العمليات إلى أصناف متجانسة يقع كل صنف منها في حساب خاص .

٥ - في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الإدارة في ذلك ، يقوم المحاسب بترصيد حسابات الأستاذ ويقوم باعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق اعداد ميزان المراجعة ، قبل إجراء التسويات .

٦ - يقوم المحاسب - في العادة - باعداد ورقة العمل ، ويقوم بإجراء التسويات اللازمة على العمليات المستمرة في نهاية الفترة المحاسبية أو عندما ترغب الإدارة ، ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات في ورقة العمل مباشرة .

٧ - يقوم المحاسب بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٨ - يقوم المحاسب باقتال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم اعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترحيل قيود الاقفال إلى الحسابات الخاصة بها .

٩ - يقوم المحاسب باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم بإجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا في الفصل السابق ، كما أنه يقوم باعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضاً ، كما يمثل عمود الميزانية العمومية في ورقة العمل في حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال .

وتتاول في هذا الفصل توضيح اجراءات الدورة المحاسبية في صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحي .

٢ - مثال توضيحي :

بذلت شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة عملياتها في أول يناير ١٩٩٣ بالميزانية الافتتاحية التالية : (لاحظ أن الميزانية الافتتاحية في ١/١/١٩٩٣ هي نفسها الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٩٢) .

شركة صبحى عبد الحميد
الميزانية العمومية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

خصوم		أصول	
رأس المال	٥٠٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٢٥٠٠
أرباح محجوزة	٩٣٠٠	سيارات	١٣٠٠٠
قرض البنك	٣٠٠٠	مواد ومهمات	٦٧٠٠
دائون	١٧٠٠	بضاعة	٥٣٠٠
أجور مستحقة	١٢٠٠	عملاء	٢٤٥٠٠
مخصص املاك أثاث	١٥٠٠	أوراق قبض	١٠٠٠٠
مخصص املاك سيارات	٣٠٠	تقنية	٤٠٠٠٠
	١١٢٠٠٠		١١٢٠٠٠

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

التاريخ العملية

- ١ يناير حصلت الشركة على زيادة فى رأس المال قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه ، كما اتفقت الشركة فى نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على توريد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه ، ووافق المورد على توريد البضاعة يوم ١/٧ .
- ٣ يناير قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقداً . وفى نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حسين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٥٠٠ جنيه ، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام .
- ٥ يناير باعت الشركة احدى السيارات المملوكة والتي تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه ، ويبلغ مخصص الاهلاك الخاص بها ١٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه نقداً .

٧ يناير قام المورد الجديد بتوريد بضاعة تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه ، كما قام العميل حسين بسداد مبلغ ٢٣٠٠ جنيه من رصيد حسابه .

٩ يناير بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٣٠٠ جنيه تحصل منها ٧٢٠٠ جنيه ، كما بلغت الأجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة ٢٦٠٠ جنيه .

١١ يناير قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم إبرامها في ٩٢/١٢/٣١ لتغطي السنة المالية المنتهية في ٩٣/١٢/٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه عن سنة . وفي نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافي لمزاولة عملاتها فيه اعتباراً من ١/١٥ ولمدة سنة بايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

١٥ يناير اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ أرصدتهم ١٠٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الأرصدة بأثر رجعى من ٩٣/١/١ بمعدل ٢٦ تحمل على حساباتهم كل ستة أشهر إلى أن يتم سداد هذه الأرصدة .

١٧ يناير قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والادارية عن النصف الأول من الشهر والتي يبلغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه .

٢٣ يناير قامت الشركة بشراء بضاعة نقداً بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه ، كما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧٦٥٠ جنيه تحسنت نقداً .

٢٦ يناير قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤٣٢٠ جنيه تحصل منها نقداً ٣٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع إحدى الصحف على نشر اعلاناتها اعتباراً من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سددت نقداً .

٢٩ يناير سددت الشركة ١٢٠٠٠ جنيه لدائيتها ، وحصلت ٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

٣١ يناير بلغت الأجور المستحقة عن باقى الشهر والتي لم تسدد بعد ٣١٢٠ جنيه، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثانى من الشهر ٤١٣٠ جنيه .

- قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ جنيه ، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠٠ جنيه .

- يهلك الأثاث والتركيبات سنوياً بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتهلك السيارات المتبقية سنوياً بواقع ١٢٠٠ جنيه . كما بلغ إيجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذي لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه .

- تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٢٦ سنوياً .

المطلوب :

توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٩٣ .

٣ - خطوات الدورة المحاسبية :

٣ - (أ) تحديد العمليات التامة والمنجزة والتحقق من مستنداتها وقيدتها في اليومية :

سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة ومنجزة لو ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات، ولا يكفي مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلاً كقرينة للالتزام الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابياً . فاتفق الشركة مع أحد مورديها على تزويد بضاعة في تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى إلا إذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدماً أو كلاهما .

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها ، فنجد هنا أن المستندات المعنية هي التي تبرر إجراء القيد في الدفاتر . فعند شراء البضاعة (نقداً أو على الحساب) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التي توضح ثمن البضاعة . هذا بالإضافة إلى ما يفيد استلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التي وردت في فاتورة المورد وطبقاً للمواصفات المحددة فيها . كذلك الأمر عند سداد نقدية مثلاً لا بد وأن يكون هناك مستنداً لنصرف يوضح أحقية المستلم للمبلغ فيه ، كما يقع المستلم للتقديرة عادة على إيصال استلام . وعلى المحاسب في كل الأحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة

معطيات للمحاسب رغم أنه قد يساهم في إجراءات اعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التي قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعطى (الخارجى) . ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة ، أو تقدير الديون المشكوك فيها ، أو قيد الفوائد المستحقة . ويقوم المحاسب في هذه الحالة باعداد مستند القيد الذى يوضح مبرراته ، والذى غالباً ما يكون مؤيداً في هذه الحالة بالمبادئ والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع إيضاح ما يعد من قبيل المستندات الكافية لقيدتها في الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى نتحقق لنا المرونة في توضيح الأفكار .

العمليات بتاريخ :

١/١ : حصول الشركة على اضافة لرأس مالها : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها الحصول على أصول هي النقدية مقابل زيادة رأس المال في حقوق الملكية . ويكون مستند القيد المبدئى هو صورة ايصال استلام النقدية الموقع من صراف الخزينة أو صورة ايصال الايداع بالبنك إذا كان المبلغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالتالى :

٢٥٠٠٠	من ح/ا النقدية
٢٥٠٠٠	إلى ح/ا رأس المال
تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة ، ايصال	
الخزينة رقم أو ايصال ايداع رقم بنك ... بتاريخ	
. ١٩٩٣/١/١	

١/١ : اتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعاً للقيد بالدفتر .

١/٣ : الخدمات المؤداة للعملاء : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسدّدوا جزءاً من قيمتها وأصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقي . ويكون مستند قيد العملية كإيرادات هو صورة الفاتورة التى ترسلها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقداً هو صورة

إيصال الخزينة ، ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين :

٧٠٠ ح/ النقدية

٥٥٠ ح/ المملاء

١٢٥٠ إلى ح/ مبيعات الخدمات

إثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتنا رقم ... بتاريخ ١/٣

وإيصال خزينة رقم ... - بتاريخ ١/٣

١/٣ : الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم ١
يعتبر موضوعاً للقيد بالدفاتر .

١/٥ : بيع السيارات : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه التى تمثل تكلفة السيارة المباعة وزيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه. وتمثل صورة عقد البيع الابتدائى وإيصال الخزينة مستنداً لقيد مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . أما الباقي وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ جنيه وثمان البيع وهو ٢٨٠٠ جبه ويبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئياً فى تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن فترة استخدامها لها ، والذي اعتبر كإهلاك ومخصص له ١٠٠٠ جنيه ، والجزء الباقي يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التى توضح أن إهلاك السب. من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ٤٠٠٠ جنيه من واقع السجلات المحاسبية أيضاً . ولما كانت السيارات من الأصول التى تقتتها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها فى هذه الحالة ، فإن بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم فى العادة توسط حساب للأصل المباع ، وهو فى هذه الحالة ح/ السيارة للمباعة يستخدم للآتي :

- تحول تكلفة الأصل المباع من حساب الأصل إلى ح/ الأصل المباع عن طريق جعل الأول دائناً والثانى مدينياً .

- يحول الإهلاك المجمع الخاص بالأصل للمباع من ح/ مخصص الإهلاك لحساب الأصل المباع بجعل الأول مدينياً والثانى دائناً .

- يجعل حساب الأصل المباع دائماً بثمن البيع :
 - يقل الرصيد المتبقى في حساب الأصل المباع بعد ذلك في الحساب
 الختامي كأرباح أو خسائر بيع الأصل والتي تسمى أرباحاً أو خسائراً رأسمالية .
 ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية :
 وانطلاقاً من ذلك تكون القيود في اليومية كالآتي :

من ح/ا السيارة المبيعة	٤٠٠٠
إلى ح/ا السيارات	٤٠٠٠
<hr/>	
استبعاد تكلفة السيارة المبيعة من حساب السيارات	
من ح/ا مخصص إهلاك سيارات	١٠٠٠
إلى ح/ا السيارة المبيعة	١٠٠٠
<hr/>	
تحويل ما يخص السيارة المبيعة من إهلاك مجمع لحساب السيارة المبيعة .	
من ح/ا التقديرية	٢٨٠٠
إلى ح/ا السيارة المبيعة	٢٨٠٠
<hr/>	
تحصيل ثمن بيع السيارة ، إبطال خزينة رقم ... بتاريخ ١/٥ .	
من ح/ا الأرباح والخسائر الرأسمالية	٢٠٠
إلى ح/ا السيارة المبيعة	٢٠٠
<hr/>	
إقفال خسائر بيع السيارة في ح/ا الأرباح والخسائر الرأسمالية .	

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى أصل ثابت آخر .
 كما أن حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية يجعل مدينياً بالخسائر ويجعل دائماً بالأرباح
 ويقلل رصيده في الحساب الختامي في نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : قيام المورد المجلد بتوريد بضاعة : رغم أن الاتفاق مع المورد كان
 على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه إلا أننا تعلمنا أن يكون ما تم توريده
 فعلاً مخالفاً لذلك ، حتى تتضح فكرة العمليات التامة والمتجزة التي يترتب عليها تبادل
 فعلى بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفي هذه الحالة أصبحت قيمة العملية التامة والمتجزة

الواجبة القيد دخرياً ٨٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد في هذه الحالة مكوناً من : فاتورة المورد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيداً بتوقيع أمين المخزن على الاستلام . ويكون القيد كالآتي :

٨٥٠٠	من ح/ا البضاعة
٨٥٠٠	إلى ح/ا الدائنين (المورد)
	ورود بضاعة على الحساب من المورد ... - فاتورة المورد رقم ... - بتاريخ ... - وإذن ورود مخازن رقم ... - بتاريخ ...

١/٧

١/٧ : تحصيل ٢٣٠٠ جم من العميل حسن : رغم أن الاتفاق مع العميل كلا على مبلغ ٢٥٠٠ جنيه فإن ما قام العميل بسداده فعلاً وبصبح محل إثبات دغرى هو ٢٣٠٠ جم . ويكون القيد كالآتي :

٢٣٠٠	من ح/ا التقديس
٢٣٠٠	إلى ح/ا العملاء
	التحصل من العميل حسن - إذن خربة رقم ... - بتاريخ ١/٧

١/٩ : مبيعات البضاعة : عملية تامة ومنجزة مستلها الأساسية فواتير البيع المرسلة للعملاء ومستندات التحصيل منها هي إيصال الخربة . ويتم إثباتها كالآتي :

	من مذكورين :
٧٢٠٠	ح/ا التقديس
٣١٠٠	ح/ا العملاء
١٠٣٠٠	إلى ح/ا مبيعات البضاعة
	إثبات للمبيعات طبقاً للفواتير أرقام ... والتحصل نقداً طبقاً لإيصالات الخربة أرقام ... بتاريخ ١/٩ .

١/٩ : سداد الأجور : عملية تامة ومنجزة مستلها كشف صرف الأجور الموقع عليه بالاستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

ح/ الأجر	١٤٠٠
ح/ الأجر المستحقة	١٢٠٠
إلى ح/ التقديرية	٢٦٠٠
سداد الأجر حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف	

وبلاحظ أن الأجر المستحقة كانت من الالتزامات الواردة في الميزانية الافتتاحية. وهي بالتالى تخص فترات سابقة . وقد تم سدادها كالتزام ولا تزداد بها الأجر عن الفترة الحالية . وقد تم اعتبارها من الأجر فى الفترات السابقة ونشأت كالتزام بقيد نسوية .

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل فى تاريخ سابق وتم التبادل الفعلى فى هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هو إيصال سداد القسط الذى يتم الحصول عليه من شركة التأمين ويكون القيد كالآتى :

من ح/ التأمين للمقدم	٦٠٠
إلى ح/ التقديرية	٦٠٠
سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة اعتباراً من ١/١ ، إيصال الشركة رقم ... - بتاريخ ١/١١ .	

١/١١ : الإيجار للمقدم : رغم أن سريان الإيجار يبدأ مفعوله فى تاريخ لاحق إلا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة ومنجزة :

من ح/ الإيجار للمقدم	١٢٠٠
إلى ح/ التقديرية	١٢٠٠
سداد إيجار للبني الاضافى عن سنة اعتباراً من ١/١٥ إذن صرف رقم ... - بتاريخ ١/١١	

١/١٥ : حساب الفوائد : لا يترتب على هذا الاتفاق أى قيود دفترية فى

الحال ، وإنما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة كل ستة شهور
وفى نهاية الفترة المحاسبية . يجعل ح/ العملاء مدينياً وحساب الفوائد الدائنة دائناً
١/١٧ : سداد المصروفات : عملية تامة ومنجزة تستوجب الاثبات الدفترى
ومستندات هي مستندات صرف النقدية .

٢٢٠٠	من ح/ للمصروفات العمومية والادارية
٢٢٠٠	إلى ح/ النقدية
سداد للمصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥ مستندات	
صرف رقم بتاريخ ١/١٧ .	

١/٢٣ : شراء البضاعة : عملية تامة ومنجزة ومستندات هي فواتير الموردين .
أذن الاستلام بالمخازن ، وأذن صرف النقدية وقيدھا كالآتى :

٦٥٠٠	من ح/ البضاعة
٦٥٠٠	إلى ح/ النقدية
مشتريات بضاعة نقداً ، فواتير الموردين رقم - وأذن	
استلام بالمخازن رقم - وأذن نقدية رقم بتاريخ ١/٢٣ .	

١/٢٣ : مبيعات البضاعة : عملية تحقق إيرادات مكتملة ، مستندات هي
فواتير الشركة للعملاء ، وإيصالات استلام النقدية منهم ، وقيدھا كالآتى :

٧٦٥٠	من ح/ النقدية
٧٦٥٠	إلى ح/ مبيعات البضاعة
بيع بضاعة ، فواتير رقم - مستند خزينة رقم - بتاريخ	
١/٢٣ .	

١/٢٦ : الخدمات المزودة للعملاء : تعالج مثل العملية التي تمت بتاريخ
١/٣ . وقيدھا كالآتى :

من مذكورين :

ح/ا التقديرة ٣٦٨٠

ح/ا العملاء ٦٤٠

٤٣٢٠ إلى ح/ا مبيعات الخدمات

اثبات مبيعات خدمات للعملاء فاقورتا رقم ... - بتاريخ ...

وإيصال خزينة رقم - بتاريخ ١/٢٦ .

١/٢٦ : الاعلان : رغم أن بدأ سريان الاعلان في أول فبراير إلا أن سداد
القيضة قد تم اليوم ومن ثم يجرى اثبات القيد الآتي :

من ح/ا الاعلان المقدم ٥٥٠

إلى ح/ا التقديرة ٥٥٠

إيصال سداد تقديرة رقم .../ عن الاعلان للمدة من ٢/١

حتى ١٢/٣١

١/٢٩ : سداد الدائنين : عملية تامة ومنجزة ومستنداتها هي مستندات استلام

التقديرة الموقعة من الدائنين ، ويجرى اثباتها بالقيد التالي :

من ح/ا الدائنين ١٢٠٠٠

إلى ح/ا التقديرة ١٢٠٠٠

سداد المبلغ للدائنين إيصال صرف تقديرة رقم ... - بتاريخ

١/٢٩

١/٢٩ : تحصيل أوراق القبض : عملية تامة ومستنداتها هي مستندات تحصيل

التقديرة .

من ح/ا التقديرة ٥٠٠٠

إلى ح/ا أوراق القبض ٥٠٠٠

١/٣١ - عمليات تسوية : يساهم المحاسب في تحديد مقدارها واعداد مستلقتها . ويتم اجراؤها وإبائها في العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات ، كما سوف يرد في الخطوات التالية :

٣ - (ب) الترحيل لحسابات الاستاذ وترصيدها في نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا واستخدمنا نموذج حساب الاستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد ، وإنما هو أحد النماذج التي يمكن استخدامها . وسوف نعرض هنا نموذجاً آخر لحساب الاستاذ يطلق عليه حساب الاستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين إلى اليسار :

١ - خانة لتاريخ العملية . ٢ - خانة لبيان الطرف المقابل في العملية . ٣ - خانة لصفحة اليومية التي تم إثبات العملية فيها . ٤ - خانة للمبالغ التي يجعل بها الحساب مدنياً . ٥ - خانة للمبالغ التي يجعل بها الحساب دائناً . ٦ - خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الاستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحي الجاري .

وتكون الخطوة التالية في الدورة المحاسبية هي الترحيل لحسابات الاستاذ ، وما دنا طبعاً في بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضروري أن نقوم أولاً بفتح حسابات للعناصر التي تظهر في الميزانية الافتتاحية ، ثم نضيف إليها الحسابات التي تقتضيها طبيعة العمليات التي تم اجراؤها خلال الفترة . وتظهر حسابات الاستاذ لمثالنا التوضيحي كما يلي :

ح/ الألسن والتركيبات

تاريخ	البيان	رقم اليومية	مدين	دائن	رصيد جبه
٩٣/١/١	رصيد		جبه	جبه	١٢٥٠٠

ح/السيارات

١٣٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٩٠٠٠	٤٠٠٠			من ح/السيارات المباعة	١/٥

ح/المواد واللمعات

٦٧٠٠				رصيد	٩٣/١/١
				من ح/ال مواد واللمعات	٩٣/١/٣١
٤٠٠٠	٢٧٠٠			للمتخمة (سوية)	

ح/البضاعة

٥٣٠٠				رصيد	٩٣/١/١
١٢٨٠٠		٨٥٠٠		إلى ح/الباقيين	١/٧
٧٠٣٠٠		٦٥٠٠		إلى ح/التيقبة	١/٢٢
١١٣٥٠	٨٩٥٠			من ح/ال تكلفة البضاعة	١/٣١
				للباعة (سوية)	

ح/العمالة

٢٤٥٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٢٥٠٥٠		٥٥٠		إلى ح/ال ميقات الخدمات	١/٣
٢٢٧٥٠	٢٢			من ح/التيقبة	١/٩
٢٥٨٥٠		٣١٠٠		إلى ح/ال ميقات البضاعة	١/٧
٢٦٤٩٠		٦٤٠		إلى ح/ال ميقات الخدمات	١/٢٦

ح/ أوراق القبض

١٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٥٠٠٠	٥٠٠٠			من ح/ النقدية	١/٢٩

ح/ النقدية

٤٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٦٥٠٠٠		٢٥٠٠٠		إلى ح/ رأس المال	١/١
٦٥٧٠٠		٧٠٠		إلى ح/ مبيعات الخدمات	١/٣
٦٨٥٠٠		٢٨٠٠		إلى سيارات المباحة	١/٥
٧٠٨٠٠		٢٣٠٠		إلى ح/ أملاء	١/٩
٧٨٠٠٠		٧٢٠٠		إلى ح/ مبيعات البضاعة	١/٩
				من مذكورين :	١/٩
٧٥٤٠٠	٢٦٠٠			(أجور وأجور مستحقة)	
٧٤٨٠٠	٦٠٠			من ح/ التأمين المقدم	١/١١
٧٣٦٠٠	١٢٠٠			من ح/ الأيجار المقدم	١/١١
٧٠٤٠٠	٣٢٠٠			من ح/ المصروفات العمومية	١/١٧
٦٣٩٠٠	٦٥٠٠			من ح/ البضاعة	١/٢٣
٧١٥٥٠		٧٦٥٠		إلى ح/ مبيعات البضاعة	١/٢٣
٧٥٢٣٠		٣١٨٠		إلى ح/ مبيعات الخدمات	١/٢٦
٧٤٦٨٠	٥٥٠			من ح/ الاعلان المقدم	١/٢٦
٦٢٦٨٠	١٢٠٠٠			من ح/ الدائون	١/٢٩
٦٧٦٨٠		٥٠٠٠		إلى ح/ أوراق القبض	١/٢٩

ح/ رأس المال

٥٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠			من ح/ النقدية	١/١

ح/ أرباح معجوزة

٩٣٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٨٤٧٠		٨٣		من ح/ العائد الخصى (انتقال حائل الشهر)	١/٣١

ح/ القرض البنك

٣٠٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
-------	--	--	--	------	--------

ح/ الفاكسون

١٧٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٢٥٠٠٠	٨٥٠٠			من ح/ البضاعة	١/٧
١٣٥٠٠		١٢٠٠٠		إلى ح/ التقلية	١/٢٩

ح/ الاجور مستحقة

١٢٠٠				رصيد	٩٣/١/١
—		١٢٠٠		إلى ح/ التقلية	١/٩
٣١٢٠	٣١٢٠			من ح/ الأجور (نسبة)	١/٣١

ح/ مخصص اهلاك آلات وتركيبات

١٥٠٠				رصيد	٩٣/١/١
				من ح/ اهلاك آلات	١/٣١
١٥٥٠	٥٠			وتركيبات (نسبة)	

ح/ مخصص اهلاك سيارات

٣٠٠٠				رصيد	٩٣/١/١
٢٠٠٠		١٠٠٠		إلى ح/ السيارة المباعة	١/٥
٢١٠٠	١٠٠			من ح/ اهلاك سيارات (نسبة)	١/٣١

ح/ مبيعات المحلعات

١٢٥٠	١٢٥٠			من مذكورين (نقدية وعملاء)	٩٣/١/٣
٥٥٧٠	٤٣٢٠			من مذكورين (نقدية وعملاء)	١/٢٦
—		٥٥٧٠		إلى ح/ الحساب المختلئ (انقال)	١/٣١

ح/ السيارات المباعة

٤٠٠٠		٤٠٠٠		إلى ح/ السيارات	١/٥
				من ح/ مخصص املاك	١/٥
٢٠٠٠	١٠٠٠			السيارات	
٢٠٠	٢٨٠٠			من ح/ النقدية	١/٥
—	٢٠٠			من ح/ ارباح وخسائر رأسمالية	١/٥

ح/ مبيعات البطاعة

١٠٢٠٠	١٠٢٠٠			من مذكورين (نقدية وعملاء)	١/٩
١٧٩٥٠	٧٦٥٠			من ح/ النقدية	١/٢٢
—		١٧٩٥٠		إلى ح/ الحساب المختلئ (انقال)	١/٣١

ح/ ارباح وخسائر رأسمالية

٢٠٠		٢٠٠		إلى ح/ السيارة المباعة	١/٥
—	٢٠٠			من ح/ الحساب المختلئ (انقال)	١/٣١

ح/ الأجر ————

١٤٠٠		١٤٠٠		إلى ح/ التقبيلة	١/٩
				إلى ح/ الأجر المستحق	١/٣١
٤٥٢٠		٣١٢٠		(تسوية)	
				من ح/ الحساب الختامي	١/٣١
—	٤٥٢٠			(اقبال)	

ح/ التأمين المقسم

٦٠٠		٦٠٠		إلى - ح/ التقبيلة	١/١١
				من ح/ تأمين ضد الحريق	١/٣١
٥٥٠	٥٠			(تسوية)	

ح/ الأيجار المقسم

١٢٠٠		١٢٠٠		إلى ح/ التقبيلة	١/١١
١١٥٠	٥٠			من ح/ إيجار المباني	١/٣٠
				(تسوية)	

ح/ المصروفات العمومية

٣٢٠٠		٣٢٠٠		إلى ح/ التقبيلة	١/١٧
				إلى ح/ المصروفات العمومية	١/٣١
٧٣٢٠		٤١٣٠		للمستحق (تسوية)	
				من ح/ الحساب الختامي	
—	٧٣٢٠			(اقبال)	١/٣١

ح/ الاعلان المقسم

٥٥٠		٥٥٠		إلى ح/ التقبيلة	١/٢٦
-----	--	-----	--	-----------------	------

هذا ويتطلب استخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الاستاذ التفهم الواعي للحسابات المدينة بطبيعتها ،هى الأصول والمصروفات ، والحسابات الدائنة بطبيعتها وهى الخصوم والايرادات . فالمدقق فى خاتمة الرصيد من كل حساب من الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مدينياً أو دائئاً إلا إذا عرف طبيعة الحساب الذى يحمل هذا الرصيد . وغالباً ما يتم التمييز بين الأرصدة المدينة والدائنة فى الحياة العملية عن طريق تدوين الأرصدة الدائنة بالمداد الأحمر . ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكونه مدينياً أو دائئاً تحدد أثر العملية التى يتم ترحيلها للحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه . فيؤدى جعل أحد حسابات الأصول مدينياً إلى زيادة الرصيد المدين للحساب بالمبلغ الذى جعل به مدينياً ، بينما يؤدى جعل أحد حسابات الخصوم أو الايرادات مدينياً إلى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى جعل به مدينياً .

هذا ويلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

- بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة المدين أو

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة الدائن

- بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة المدين أو

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة الدائن .

وباختصار فإن جعل إحدى حسابات الأصول أو المصروفات مدينياً يؤدى إلى

زيادة الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب مدينياً ، بينما جعل أحد هذه

الحسابات دائئاً يؤدى إلى نقص الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب دائئاً

والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات .

٣ - (ج) اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، واعداد ورقة العمل

واجراء التسويات :

لا يحتاج الأمر فى ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك

إلى ترصيد الحسابات ، حيث أرصنتها ، متاحة مقابل آخر قيد فى كل منها . وبذلك

يستطيع المحاسب اعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة فى أى وقت ، كما تستطيع الادارة التعرف على رصيد أى حساب فى أى وقت تشاء .

وكما سبق أن ذكرنا فى بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع اعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم اعداده فى صورة مستقلة ، وميزان المراجعة كما يظهر فى ورقة العمل قبل التسويات . وعلى هذا الأساس نقوم باعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الاستاذ على ورقة العمل . لاحظ أن الأرصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة هى تلك التى تظهر فى الحساب قبل قيد التسوية مباشرة .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه نقوم باجراء التسويات فى الخاتمتين المخصصتين لذلك على ورقة العمل . وفى مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب اجراؤها فى ١٩٩٣/١/٣١ هى كالآتى :

١ - التأمين الذى قامت الشركة بسداده فى ١/١١ يغطى سنة كاملة اعتباراً من ٩٣/١/١ وقد اعتبر هذا السداد كأصل من الأصول باسم التأمين للمقدم ، وبنهاية شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار $\frac{1}{12}$ من خدمة التأمين ، وبالتالى يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم إلى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) فى خانة التسويات يجعل التأمين ضد الحريق (مصروف) مدينياً مقابل جعل التأمين المقدم (أصل) دائئاً بمبلغ ٥٠ جنيه $(600 \times \frac{1}{12})$ القيد الذى يحمل رقم (١) فى خانة التسويات .

٢ - تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ ايجاره الشهرى ٣٠٠ جنيه ، كما ورد فى بيانات المئال بتاريخ ١/٣١ لم يسدد بعد . وبالإضافة إلى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتباراً من ١/١٥ مقابل ايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه تم سداده واعتبرت ايجاراً مقدماً . وقد استفاد شهر يناير بما يعادل نصف شهر ايجار للمبنى الجديد المدفوع ايجاره مقدماً كما استفاد من ايجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ ايجار نصف شهر ٥٠ جنيه $(1200 \times \frac{1}{12} \times \frac{1}{2})$ للمبنى الجديد تضاف على ايجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الايجار ٢٥٠ جنيه ويجمل بها

حساب الايجار مديناً . ويجعل حساب الايجار المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه ، كما يجعل حساب الايجار المستحق (التزام) دائناً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح في خاتمة التسويات مقابل القيد الذى يحمل رقم (٢) .

٣ - تمثل هذه التسوية الفوائد التى تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من ايرادات الشهر ، كما تعتبر أيضاً من الأصول ، وحسابها كالتى : $10000 \times \frac{7}{100} \times \frac{1}{12} = 50$ جنيه . وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة (ايرادات) دائناً مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة (أصول) مديناً . وهذا وقد كان من الممكن جعل حساب العملاء مديناً بدلاً من حساب الفوائد الدائنة المستحقة .

٤ - تسوية الأجرور المستحقة كما هو وارد فى المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الأجرور (مصروف) مديناً ، وحساب الأجرور المستحقة (التزام) دائناً .

٥ - تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد فى المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصروف) مديناً ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة (التزام) دائناً

٦ - تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة .

٧ - تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخفمة .

٨ ، ٩ - إثبات الاهلاك عن الشهر .

١٠ - حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير ($30000 \times \frac{7}{100} \times \frac{1}{12} = 150$ جنيه) ونحمله على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد الدائنة (مصروف) مديناً ، وجعلنا حساب الفوائد الدائنة المستحقة (التزام) دائناً .

وباجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل إلى الأرصدة الجديدة للحسابات كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مديناً بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائناً فى التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٧٠٠ جنيه نستزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ، ونجد مثلاً أن مخصص إهلاك الآثاث كان رصيده دائناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائناً بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١٥٥٠ جنيه

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة
ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
إلى حـ	من حـ	دائن	مدين	
			١٢٥٠٠	الأثاث والتركيبات
			٩٠٠٠	السيارات
(٧) ٢٧٠٠			٦٧٠٠	المواد والمهمات
(٦) ٨٩٥٠			٢٠٣٠٠	البضاعة
			٢٦٤٩٠	المملاء
			٥٠٠٠	لوراق القبض
			٦٧٦٨٠	التقديرة
		٧٥٠٠٠		رأس المال
		٩٣٠٠		أرباح محجوزة
		٣٠٠٠٠		قرض البنك
		١٣٥٠٠		الدائنون
(٨) ٥٠		١٥٠٠		مخصص اهلاك الأثاث
(٩) ١٠٠		٢٠٠٠		مخصص اهلاك سيارات
		٥٥٧٠		مبيعات خدمات
		١٧٩٥٠		مبيعات البضاعة
			٢٠٠	أرباح وخسائر رأسمالية
	(٤) ٣١٢٠		١٤٠٠	الأجور
(١١) ٥٠			٦٠٠	التأمين المقدم
(١٢) ٥٠			١٢٠٠	الايجار المقدم
	(٥) ٤١٣٠		٣٢٠٠	المصروفات العمومية
			٥٥٠	الاعلان المقدم
		١٥٤٨٢٠	١٥٤٨٢٠	

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

ميزان المراجعة بعد التويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	١٢٥٠٠				١٢٥٠٠
	٩٠٠٠				٩٠٠٠
	٤٠٠٠				٤٠٠٠
	١١٣٥٠				١١٣٥٠
	٢٦٤٩٠				٢٦٤٩٠
	٥٠٠٠				٥٠٠٠
	٦٧٦٨٠				٦٧٦٨٠
٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠	
٩٣٠٠				٩٣٠٠	
٣٠٠٠٠				٣٠٠٠٠	
١٣٥٠٠				١٣٥٠٠	
١٥٥٠				١٥٥٠	
٢١٠٠				٢١٠٠	
		٥٥٧٠		٥٥٧٠	
		١٧٩٥٠		١٧٩٥٠	
			٢٠٠		٢٠٠
			٤٥٢٠		٤٥٢٠
	٥٥٠				٥٥٠
	١١٥٠				١١٥٠
			٧٣٣٠		٧٣٣٠
	٥٥٠				٥٥٠

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
إلى حـ/	من حـ/	دائـن	مدين	
	(١) ٥٠			تأمين ضد الحريق
	(٢) ٣٥٠			ايجار مباني
(٢) ٣٠٠				ايجار متحن
(٣) ٥٠				الفوائد الدائنة
	(٣) ٥٠			الفوائد الدائنة المستحقة
(٤) ٣١٢٠				أجور مستحقة
				مصرفات عمومية
(٥) ٤١٣٠				مستحقة
	(٦) ٨٩٥٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٧) ٢٧٠٠			مواد مهمات مستخدمة
	(٨) ٥٠			اهلاك أثاث وتركيبات
	(٩) ١٠٠			اهلاك سيارات
	(١٠) ١٥٠			فوائد مدينة
(١٠) ١٥٠				فوائد مدينة مستحقة
<hr/>	<hr/>			
١٩٦٥٠	١٩٦٥٠			خسائر الشهر
<hr/>	<hr/>			

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

ميزان المراجعة بعد الترميمات		الحساب الختامى		للميزانية العمومية	
دائرن	مدين	دائرن	مدين	دائرن	مدين
	٥٠		٥٠		
	٣٥٠		٣٥٠		
				٣٠٠	
		٥٠		٥٠	
					٥٠
				٣١٢٠	
				٤١٣٠	
			٨٩٥٠		٨٩٥٠
			٢٧٠٠		٢٧٠٠
			٥٠		٥٠
			١٠٠		١٠٠
			١٥٠		١٥٠
				١٥٠	
				١٦٢٧٢٠	١٦٢٧٢٠
	٨٣٠	٨٣٠			
١٣٩١٥٠	١٣٩١٥٠	٢٤٤٠٠	٢٤٤٠٠		

ومن واقع ورقة العمل يتم اجراء قيد التسوية التالي (يمكن اجراء كل قيد على حدة) :

رقم القيد	من مذكورين :	
(١)	ح/ التأمين ضد الحريق	٥٠
(٢)	ح/ ايجار المباني	٢٥٠
(٣)	ح/ الفوائد الدائنة للمستحقة (أو من ح/ العملاء)	٥٠
(٤)	ح/ الأجور	٣١٢٠
(٥)	ح/ المصروفات العمومية	٤١٣٠
(٦)	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
(٧)	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
(٨)	ح/ اهتلاك أثاث وتركيبات	٥٠
(٩)	ح/ اهتلاك سيارات	١٠٠
(١٠)	ح/ فوائد مدينة	١٥٠
إلى مذكورين :		
(٢)	ح/ الايجار المقسم	٥٠
(١)	ح/ التأمين المقسم	٥٠
(٢)	ح/ الايجار المستحق	٣٠٠
(٣)	ح/ الفوائد الدائنة	٥٠
(٤)	ح/ الأجور المستحقة	٣١٢٠
(٥)	ح/ مصروفات عمومية مستحقة	٤١٣٠
(٦)	ح/ البضاعة	٨٩٥٠
(٧)	ح/ المواد والمهمات	٢٧٠٠
(٨)	ح/ منخصص اهتلاك أثاث	٥٠
(٩)	ح/ منخصص اهتلاك سيارات	١٠٠
(١٠)	ح/ فوائد مدينة مستحقة	١٥٠
ثبتت التسويات عن الشهر		

لاحظ أن الطرف المدين من هذا القيد المركب قد تم تكوينه من الحسابات التي جعلت مدينة (خانة من ح/) في خاتمي التسويات على ورقة العمل ، وأن الطرف الدائن للمركب يتكون من الحسابات التي جعلت دائنة في خاتمي التسويات (خانة إلى ح/)

وترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات معدة للاقتال في الحساب الختامي عن الشهر هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات في الحسابات التي سبق فتحها في البند السابق . أما الحسابات التي نشأت عن التسويات فنعرضها فيما يلي (ويراعى أننا ميزنا قيود التسوية في الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة في كل حساب . أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعديل أرصدة الحسابات المعنية بها)

ح/ التأمين ضد الحريق

١/٣١	إلى ح/ تأمين مقدم (تسوية)		٥٠	٥٠
	من ح/ الحساب الختامي			
	(انتقال)		٥٠	—

ح/ ايجار المباني

١/٣١	إلى مذكورين (تسوية)		٢٥٠	٢٥٠
	من ح/ الحساب الختامي			
١/٣١	(انتقال)		٢٥٠	—

ح/ ايجار المساح

١/٣١	من ح/ ايجار المباني		٣٠٠	٣٠٠
	(تسوية)			
١/٣١	رصيد (ميزانية)		٣٠٠	٣٠٠

ح/ القوائد الدائنة

١/٣١	من ح/ القوائد الدائنة المستحقة (تسوية) إلى ح/ الحساب الختلى (اقتال)		٥٠	٥٠
------	---	--	----	----

ح/ القوائد الدائنة المسحقة

١/٣١	إلى ح/ القوائد الدائنة (تسوية)	٥٠		٥٠
١/٣١	رصيد (ميزانية)			٥٠

ح/ مصروفات عمومية مستحقة

١/٣١	من ح/ مصروفات عمومية (تسوية)		٤١٣٠	٤١٣٠
١/٣١	رصيد ميزانية			٤١٣٠

ح/ تكلفة البضاعة المباعة

١/٣١	إلى ح/ البضاعة (تسوية)	٨٩٥٠		٨٩٥٠
١/٣١	من ح/ الحساب الختلى (واقتال)		٨٩٥٠	—

ح/ مواد ومهمات مستخدمة

١/٣١	إلى ح/ مواد ومهمات (تسوية)	٢٧٠٠		٢٧٠٠
١/٣١	من ح/ الحساب الختلى (اقتال)		٢٧٠٠	—

ح/ اهلاك آلات وتركيبات

١/٣١	إلى ح/ مخصص اهلاك آلات	٥٠	٥٠	١/٣١
١/٣١	(نسوية)			
	من ح/ الحساب الختامي (اقتال)	٥٠	—	

ح/ اهلاك سيارات

١/٣١	إلى ح/ مخصص اهلاك	١٠٠	١٠٠	١/٣١
١/٣١	سيارات (نسوية)			
	من ح/ الحساب الختامي (اقتال)	١٠٠	—	

ح/ فوائد مدينة

١/٣١	إلى ح/ فوائد مدينة مستحقة	١٥٠	١٥٠	١/٣١
	(نسوية)			
١/٣١	من ح/ الحساب الختامي (اقتال)	١٥٠	—	

ح/ فوائد مدينة مستحقة

١/٣١	من ح/ فوائد مدينة	١٥٠	١٥٠	١/٣١
١/٣١	رصيد (ميزانية)			

٣ - (د) قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي :

بعد أن يتم اجراء التسويات وإبائها دفترياً وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هي ظاهرة في ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للمحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة في إجراء قيود الأقفال واعداد الحساب الختامي ، حيث تصبح حسابات الايرادات والمصروفات بعد

إجراء التسويات معدة للاقفال في الحساب الختامي ، ونعرض فيما يلي قيود الاقفال للمثال التوضيحي .

اقفال حسابات الايرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الايرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم اقفالها ، ولما كانت الايرادات تظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي فإن هذا الحساب يجعل دائناً عند اقفال أرصدة حسابات الايرادات فيه . ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين :

حـ / مبيعات خطمات	٥٥٧٠
حـ / مبيعات بضاعة	١٧٩٥٠
حـ / الفوائد الدائنة	٥٠
إلى حـ / الحساب الختامي	٢٣٥٧٠
اقفال أرصدة حسابات الايرادات في الحساب الختامي عن شهر يناير .	

اقفال حسابات المصروفات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لاقفالها جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامي مدیناً كالآتي :

من حـ / الحساب الختامي ٢٤٤٠٠

إلى مذكورين :

حـ / أرباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدین)	٢٠٠
حـ / الأجرة	٤٥٢٠
حـ / المصروفات العمومية	٧٣٣٠
حـ / تأمين ضد الحريق	٥٠
حـ / اجار مباني	٣٥٠
حـ / تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
حـ / مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
حـ / اهلاک أثاث وتركيبات	٥٠
حـ / اهلاک سيارات	١٠٠
حـ / فوائد مدينة	١٥٠
اقفال حسابات المصروفات في الحساب الختامي عن الشهر .	

وعند ترحيل قيود الاقفال تصبح حسابات المصروفات والايادات بدون أرصدة وقد قمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضحنا قيود الاقفال بوضع لفظة (اقفال) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة كالاتي :

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

الحساب الختامي عن شهر يناير ١٩٩٣

له	جبه	جبه	منه
من ح/ا مبيعات الخدمات	٥٥٧٠	إلى ح/ا أرباح وخسائر رأسمالية	٢٠٠
من ح/ا مبيعات البضاعة	١٧٩٥٠	إلى ح/ا الأجور	٤٥٢٠
من ح/ا الفوائد البنكية	٥٠	إلى ح/ا للمصروفات العمومية	٧٣٢٠
		إلى ح/ا التأمين ضد الحريق	٥٠
		إلى ح/ا ليجال المباني	٢٥٠
		إلى ح/ا تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
		إلى ح/ا مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
رصيد عدين (خسائر الشهر)	٨٣٠	إلى ح/ا اهلاك أثاث وركبات	٥٠
(من ح/ا الأرباح المحجوزة)		إلى ح/ا اهلاك سيارات	١٠٠
		إلى ح/ا فوائد مدينة	١٥٠
	<u>٢٤٤٠٠</u>		<u>٢٤٤٠٠</u>

ولما كانت الايرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كمتعم حسابي للجانب الدائن من الحساب الختامي ، وتخصم الخسائر في العادة من الأرباح المحجوزة إذا كان رصيدها يكفي لتغطية هذه الخسائر ، أو تظهر من خصومة من حقوق الملكية في جانب الخصوم في الميزانية . كما يرى البعض

إمكانية إظهار الخسائر فى جانب الأصول فى الميزانية . ونحن نفضل إظهار الخسائر مخصومة من حقوق الملكية ، أو إقبالها فى حساب الأرباح المحجوزة إن وجدت .
ويكون قيد اقفال الخسائر فى الأرباح المحجوزة عن الشهر كالتالى :

٨٣٠	من ح/ الأرباح المحجوزة
٨٣٠	إلى ح/ الحساب الختامى
	اقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر فى حساب الأرباح المحجوزة

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية .

٣ - (هـ) ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية :

يظهر فى ميزان المراجعة بعد الاقفال أرصدة الأصول والخصوم المحولة للفترة المحاسبية التالية . وتمثل الأصول الموارد المتاحة للمشروع للاستخدام فى العملية الإنتاجية ، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الالتزامات التى تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية فى ورقة العمل فى واقع الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال والذى يحتوى على أرصدة حسابات الميزانية، ذلك فيما عدا اقفال خسائر (أو أرباح) الفترة فى حساب الأرباح المحجوزة (إن وجدت) وبالتالي يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهى للمثال تحت البحث كما هو وارد فى الصفحة التالية :

٤ ملخص استخدامات ورقة العمل :

- من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلى :
- اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
 - اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .
 - إعداد قيود الاقفال وتصوير الحساب الختامى .
 - اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، واعداد الميزانية العمومية .

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية فى ١٩٩٣/١/٣١

خصوم			أصول		
	جيه	جيه	الأصول الثابتة :	جيه	جيه
حقوق الملكية :			الأثاث والتركيبات	١٢٥٠٠	
رأس المال	٧٥٠٠٠		- مخصص املاك	١٥٥٠	
أرباح محجوزة	٨٤٧٠		قنات وتركيبات		١٠٩٥٠
مجموعة حقوق الملكية	—	٨٣٤٧٠	السيارات	٩٠٠٠	
الالتزامات			- مخصص املاك	٢١٠٠	
قرض البنك	٣٠٠٠٠		سيارات	—	٦٩٠٠
دائون	١٣٢٠٠				
أجور مستحقة	٣١٢٠				
أيجار مستحق	٢٠٠				
مصرفات عمومية مستحقة	٤١٢٠		مجموع الأصول الثابتة		١٧٨٥٠
فوائد مدينة مستحقة	١٥٠		الأصول المتداولة :		
مجموع الالتزامات	—	٥١٢٠٠	مواد ومهمات	٤٠٠٠	
			بضاعة	١١٢٥٠	
			عملاء	٣٦٤٩٠	
			أوراق قبض	٥٠٠٠	
			أيجار مقدم	١١٥٠	
			تأمين مقدم	٥٥٠	
			إعلان مقدم	٥٥٠	
			فوائد دافئة مستحقة	٥٠	
			تقليدية	٦٧٦٨٠	
			مجموع الأصول للمتداولة	—	١١٦٨٢٠
مجموع الخصوم		١٢٤٦٧٠	مجموع الأصول		١٢٤٦٧٠

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم للقارئ أن ورقة العمل لا تصلح بديلاً لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب إجراؤها في دفتر اليومية وتحويلها للحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الاستاذ يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التي يمكن الرجوع إليها وقت أن تقتضى الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للمحاسب القيام بإجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لاعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية للسنة المالية المنتهية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منتظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (غرض اعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري) بسهولة ودقة .

أسئلة وتمارين

الفصل السادس

أولاً : الأسئلة

السؤال الأول :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

(أ) تجعل حسابات الأصول الملائمة مدينة بكل بنود المصروفات التي يتم سدادها مقدماً وتجعل حسابات الالتزامات الملائمة دائنة بكل الإيرادات التي تحصل مقدماً :

(ب) يمكن أن يتزامن قيد التسوية مع قيد الإثبات الدفتری لواقعة أو حدث معين ولكن قيد التسوية لا بد وأن يسبق قيد الأقفال .

(ج) تزداد الأصول بتدفق الإيرادات سواء تم تحصيلها نقداً أو لم يتم تحصيلها بينما يلزم أن تزداد الالتزامات بتدفق المصروفات إذا لم يتم سدادها نقداً .

(د) يمكن أن لا يترتب على بعض عناصر المصروفات سداد أية نقدية حالياً أو مستقبلاً .

(هـ) الأصول هي ما تبقى من سلع أو خدمات في نهاية الفترة المحاسبية الحالية يمكن أن تستفيد منها الفترة أو الفترات المحاسبية التالية .

(و) تعتبر كل العمليات التي يترتب عليها الحصول على أصول بقصد استخدام ما في عمليات الوحدة المحاسبية من العمليات المستمرة .

(ز) ورقة العمل هي أداة محاسبية لتمكين المحاسب من تطبيق طريقته المنظمة للحساب لأغراض إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .

(ح) إذا ظهر الرصيد المدین لأحد الحسابات في ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ يزيد عما كان عليه الرصيد قبل التسويات ، فلا بد وأن يكون

الحساب قد جعل مدينياً في التسويات بالفرق

(ط) لا يحتوى ميزان المراجعة بعد الأقفال على أى من حسابات الإيرادات والمصروفات ولكنه يلزم لتولونه أن يحوى على حيلة المقابلة (المقاصة) بين هذه الحسابات

(ى) بالرغم من أن رصيد الأرباح فى خاتمة المدين من خاتمة الحساب الختلى فهو يلزم أن يظهر فى خاتمة الدائن من خاتمة الميزانية العمومية على ورقة العمل .

ثانياً : الحالات :

يرر خطأ أو صواب كل اجابه من الاجابات المسطاه لكل حالة من الحالات الآتية :

الحالة الأولى :

تم مع بداية الفترة المحاسبية تركيب آلات وإعدادها للاستخدام كان قد تم إستيرادها من الخارج وبلغت تكلفتها فى حالتها المدة للاستخدام ٤١٥٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة تركيب وإعداد . وتقدر الحياة الإنتاجية للآلات خمس سنوات تباع بملدها خردة ببلغ ١٥٠٠٠ جنيه ويترتب على ذلك :

(أ) العملية تامة ومنجزة يترتب عليها جعل حساب الآلات مدينياً وحساب النقدية دائناً بمبلغ ٤١٥٠٠٠ جنيه غير أنها مستمرة .

(ب) حتى تحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات يلزم أن يتحمل الحساب الختامى عن السنة الأولى بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك الآلات إذا كان الإهلاك بطريقة القسط الثابت .

(ج) يتحدد إهلاك الآلات بقيد تسوية يجعل حساب الإهلاك (مصرف) مدينياً وحساب مخصص الإهلاك (مقابل أو مضاد للأصل الهالك) دائناً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شئ مما تقدم .

الحالة الثانية :

جعل حساب التأمين ضد الحريق مدينياً عند سداد قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق تغطي سنة اعتباراً من ٤/١ عند السداد فى ٣/٢٧ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه .

وحيث أن الفترة المحاسبية (السنة المالية) تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام فإنه :

(أ) كان من المفضل جعل حساب التأمين المقدم مديناً عند السداد (وهو من حسابات الأصول) بدلاً من حساب التأمين ضد الحريق (وهو من حسابات المصروفات) حيث العملية لها آثار مستقبلية ولم تكن تنتهى عند إنجازها .

(ب) يلزم فى ظل الوضع الموضح بالحالة جعل حساب التأمين المتقدم مديناً فى نهاية الفترة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وحساب التأمين ضد الحريق دائماً حتى يبقى فى حساب المصروف ما يخص الفترة . ومعنى ذلك إمكانية تحول المصروفات إلى أصل وهو الأمر غير المنطقى .

(ج) تتحمل الفترة التى تم فيها السداد بما استفادت به من غطاء التأمين فى كل الأحوال والذى يبلغ ١٨٠٠ جنيه كما يحول مبلغ ٦٠٠ جنيه كأصل يفيد الفترة المقبلة لمدة ثلاثة شهور .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشئ مما تقدم .

الحسالة الثالثة :

نعمل محلات المعجونات لمدة ٣٠٠ يوم فى السنة ويبلغ متوسط أجر العمالة فى اليوم ١٥٠ جنيه ونسدد أجور الأسبوع المنتهى اليوم فى بداية الأسبوع التالى (أسبوع العمالة ٦ أيام) . هذا وقد انتهت السنة المالية فى تاريخ يتوافق مع آخر يوم فى أسبوع العمالة . ويترتب على ذلك .

(أ) يظهر رصيد الأجور فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٤٤١٠٠ جنيه فى نهاية العام .

(ب) يجعل حساب الأجور مديناً وحساب الأجور المستحقة دائماً بمبلغ ٩٠٠ جنيه فى التسويات .

(ج) يبلغ ما يخص العام من الأجور ٤٥٠٠٠ جنيه ويلزم أن يظهر كذلك فى ميزان المراجعة بعد التسويات .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشئ مما تقدم .

الحالة الرابعة :

بلغ رصيد مهمات وأدوات اللف والحزم في بداية العام مبلغ ٦٤٠٠ جنيه ، وفي خلال العام تم شراء مواد ومهمات بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه رد منها للمورد ما تبلغ قيمته ١٥٠٠ جنيه لعدم مطابقته للمواصفات المطلوبة . وعند الشراء جعل حساب مواد ومهمات اللف والحزم مدينياً وعند الرد جعل نفس الحساب دائئاً . وبالتحقق من وجود كمية وقيمة المواد والمهمات في نهاية العام وجد أنه تبقى منها في المخازن ما تبلغ تكلفته ٧٥٠٠ جنيه . وهذا يعنى .

(أ) أن مصاريف اللف والحزم عن العام قد بلغت ١٠٠٠٠ جنيه يجعل بها حساب المصاريف مدينياً وحساب الأصل دائئاً بقيد تسوية .

(ب) يظهر رصيد مواد ومهمات وأدوات اللف والحزم في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٧٥٠٠ جنيه وفي ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه .

(ج) تزداد المصروفات في التسويات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بينما تنقص الأصول بنفس المبلغ .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشئ مما تقدم .

الحالة الخامسة :

ظهر في خاتمة الدائن من خاتمة الميزانية في ورقة العمل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه تمثل إيجار دائن مقدم . وكانت الوحدة قد أجرت أحد مبانيها لمدة عام اعتباراً من ٩٣/٤/١ وحصلت على إيجار العام مقدماً في ذلك التاريخ . وترتب على ذلك ، بفرض أن السنة المالية تنتهى في ١٢/٣١ من كل عام :

(أ) أن يظهر الإيجار الدائن المقدم (إلتزام) في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه تمثل إيجار المبنى لمدة عام .

(ب) أن قيد التسوية قد جعل الإيجار الدائن المقدم مدينياً والإيجار الدائن (إيراد) دائئاً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه تمثل إيجار ٩ شهور من العام الذى انتهى فى ٩٣/١٢/٣١ .

(ج) بالرغم من أن الأيجار الدائن المقدم من الالتزامات ولكنه لا يتم سداده في العادة نقداً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة :

بلغت جملة الإيرادات قبل إجراء التسويات ٢١٥٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات قبل إجراء التسويات ١٣٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت جملة الإيرادات بعد إجراء التسويات ٢٢٠٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات بعد إجراء التسويات ١٩٥٠٠٠ جنيه ، وكان رصيد الأرباح المحجوزة في ميزان المراجعة قبل التسويات ٢٥٠٠٠ جنيه . وهذا يعني :

(أ) أن التسويات قد أدت إلى تحول أصول إلى مصروفات تبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه .

(ب) أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات يتحقق عنها أرباحاً قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه .

(ج) أن حقوق الملكية سوف تزيد عن طريق الأرباح المحجوزة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة :

يؤدي تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول حتماً مع زيادة حقوق الملكية أو الالتزامات كما يؤدي تدفق المصروفات إلى نقص الأصول حتماً أو زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية حيث :

(أ) إذا كانت الإيرادات تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول سواء تحسنت نقداً أو كانت مستحقة وتؤدي كذلك إلى زيادة حقوق الملكية ، أما إذا كانت لا تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات بالإيرادات المتأجلة .

(ب) إذا كانت المصروفات تخص الفترة فهي تؤدي إلى نقص الأصول ، وإذا كان قد تم سدادها نقداً فهي تؤدي إلى نقص حقوق الملكية ، ويمكن أن يكون قد تم سداد مقابلها نقداً في فترات سابقة .

(ج) إذا كانت المصروفات تخص الفترة ولكنها ما زالت مستحقة فهي تؤدي إلى زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثالثاً : التمارين :

التمرين الأول :

(أ) قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات

اعتباراً من ١٩٩٣/١/١ ، وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً

حيث بلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية :

١٥٠٠ من ح/ التأمين ضد الحريق (مصرف)

١٥٠٠ إلى ح/ التغطية (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام . فاطلوبيك منكم هو :

١ - إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الأساس في ١٩٩٣/١٢/٣١ ، وتصوير

الحسابات اللازمة لتحويل القيد إليها وتحديد رصيدها .

٢ - قم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية

١٩٩٣ وصور الحسابات اللازمة أيضاً .

٣ - هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟

(ب) بلغ مخزون البضاعة في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حمونة التجارية

٥٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر

على الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٣٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة المالية وجد

أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . قم بإجراء قيود التسوية والاقبال اللازمة .

(ج) تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل اسبوع في اليوم

الأول من الاسبوع التالي . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد انتهت السنة

المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بإجراء ما يلزم من

قيود تسوية .

(د) تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٠٠٠ جنيه في سندات حكومية

تتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه في أول إبريل وأول أكتوبر

من كل عام وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة
وباجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٩٣ . صور حسابات الاستاذ اللازمة لم قم
باجراء ما يلزم من قيود اقفال .

(هـ) قامت شركة التأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بإيجار
سنوى يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ التأجير فى ١٩٩٣/٣/١ .
قم باجراء القيود اللازمة لاثبات الايجار فى دفاتر كل من الشركتين على حدة ،
ثم قم باجراء قيود التسوية اللازمة فى ١٩٩٣/١٢/٣١ حيث تنتهى السنة المالية
لكل من الشركتين

التمرين الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين فى ١٢/٣١ ، وكذلك
بعض المعلومات المفيدة لأغراض اجراء التسويات فى نهاية العام
المطلوب :

قم باعداد ورقة العمل للشركة ، وقم باجراء قيود التسوية والاقفال من واقع
ورقة العمل للسنة المالية المنتهية فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

شركة السيد حسن حسنين

ميزان المراجعة فى ١٩٩٣/١٢/٣١

ملاحظات	حساب	أرصده دائنة	أرصده مدينة
يبلغ الاهلاك السنوى ١٢٠٠٠ جنيه .	آلات مخصص اهلاك آلات	١٢٠٠٠	٨٠٠٠
يطلب مخصص احتياطاً من ٩٣/١/١	مكسب مقسم		٤٨٠٠
المرجوع منها فى ١٢/٣١ يبلغ ٧٨٢٠٠ جنيه .	مخاضة		٢٤٠٦٠٠
منها ١٠٠٠٠ جنيه مكسوك فى تحصيلها .	حسابه		٤٠٠٠٠
	تقديمه		٨٨٤٠٠
	رأس المال	٢	
	قرض البنك	٢٤٠٠	
فوائد مسجلة على قرض البنك	فوائد مدينة		١٥٠٠
يبلغ ٢٠٠ جنيه لم تكتب بعد			
	مبيعات بضاعة	٢٩٥٣٠٠	
	أرباح مسجلة	٢١٠٠٠	
		٤٠٦٣٠٠	٤٠٦٣٠٠

التمرين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ لشركة السيد عبد المتعال في ١٩٩٢/٦/٣٠ : نقدية ٣٠٠٠٠ جنيه ، عملاء ٥٤٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ١٥٠٠ جنيه ، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنيه ، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه ، دائرون ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص اهلاك آلات ٣٠٠٠ جنيه ، آلات ٣٠٠٠٠ جنيه ، أرباح محجوزة ٢٤٠٠٠ جنيه ، أجور ومرتبات ٥٢٥٠٠ جنيه ، مصروفات متنوعة ١٨٧٥٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

- ١ - ترغب الإدارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه .
- ٢ - يخص السنة المنتهية في ١٩٩٢/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين المقدم .

٣ - يبلغ اهلاك الآلات عن السنة ٣٧٥٠ جنيه .

٤ - تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية السنة ٢٨٥٠ جنيه .

٥ - تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٨٠٠ جنيه

المطلوب :

١ - اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الأرصدة السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ رأس المال .

٢ - استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والاقفال . قم باعداد حسابات أستاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والاقفال إليها .

٣ - قم باعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ١٩٩٢/٦/٣٠ .

التمرين الرابع :

بدأت شركة الاتحاد للتجارة في الأدوات الرياضية عملياتها في ٩٣/٣/١ . وقد تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

١ مارس حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وانفقت الشركة مع بعض موردي الأدوات الرياضية على توريد ما قيمته ٣٧٥٠٠ جنيه خلال ثلاثة أيام .

- ٢ مارس قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة نشاطها مقابل ايجار سنوى قدره ٣٦٠٠ جنيه سدد مقدماً ، وقامت الشركة بشراء اثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .
- ٤ مارس ورد للشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقاً للفواتير ٢٥٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٢٥٠ جنيه .
- ٦ مارس وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة باعدادها فى أقرب وقت ممكن .
- ٩ مارس بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية نادى الاتحاد الرياضى ٧٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٣٠٠٠ جنيه .
- ١١ مارس قامت الشركة بإرسال طلبية نادى الاتحاد الرياضى وحصلت مبلغ ١٧٠٠٠ جنيه ووعد الاتحاد بسداد الباقي خلال سبعة أيام .
- ١٥ مارس اشترت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، وسددت الباقي المستحق من ثمن الأثاث والتركيبات .
- ١٧ : مارس قام صاحب الشركة بشراء سيارة لاستعماله الخاصة من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .
- ١٩ مارس تقدمت الشركة بعباء فى إحدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورسد عليها المناقصة والتي تبلغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .
- ٢٢ مارس كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة اعتباراً من ٣١/١ بلغ قسطها ١٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لاستلام المبلغ .
- ٢٤ مارس أرسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جنيه تحصل منها ٣٢٠٠٠ جنيه .

٣١ مارس سددت الشركة الأجرور والمرتبات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٥٤٥٠ جنيه .

- بلغت المياه والانارة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٣٥٠ جنيه لم تسدد بعد .
- قدر أهلاك الأثاث والتركيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
- بلغت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتي لم تثبت دفترياً بعد ١٢٧٥٠ جنيه على الحساب .
- سددت الشركة مبلغ ٤٥٠٠ جنيه للموردين .

المطلوب :

إتخاذ الاجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل واعداد تسويات واقفال حسابات واعداد الحساب الختامى عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة فى ١٩٩٣/٣/٣١

الباب الثالث

في

الإجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي

في المشروعات التجارية

مقدمة :

بعد تناول الباب الثاني لإجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات فإن هذا الباب يتناول هذه الإجراءات بدرجة أكبر من التعمق في المشروعات التجارية ، كما يتناول الباب أيضاً بعض المعاملات المرتبطة بمزولة النشاط التجاري كالمعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . وبذلك يتكون هذا الباب من ثلاثة فصول كالآتي :

الفصل الثامن : ويتناول الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية ، حيث يتناول الإجراءات المتعلقة بالمبيعات وما يتعلق بها من معاملات ويتناول إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر وإجراءات حسابها في ظل طريقة المخزون الدوري ، ثم يتناول كيفية عرض المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي في ظل كل من طريقتي المخزون ، ويركز الفصل عموماً على المشاكل المتعلقة بتسجيل المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات وإجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من تسويات بحيث يمكن التوصل إلى مجمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه .

أما الفصل التاسع : فيتناول ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية ، ويمثل استمراراً للفصل الثامن على أساس طريقة المخزون الدوري . ويتناول الفصل أقسام الإيرادات والمصروفات في المنشآت التجارية ، كما يتناول إجراءات إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية والميزانية

العمومية فى هذه المشروعات ، كما يتعرض الفصل أيضاً الى كيفية التصرف فى الأرباح الصافية (أو الخسائر) فى نهاية الفترة عن طريق عرض مبسط لفكرة حساب التوزيع . وينتهى الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية فى المشروعات التجارية .

ويتناول الفصل العاشر : المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . ويوضح الفصل فى بدايته أنواع الأوراق التجارية وأركانها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة وللصادرة ، والمعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الأذنية على اعتبار أنها أوراق قبض ، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الأذنية والكمبيالات على اعتبار أنها أوراق دفع . يتعرض الفصل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية ، ثم ينتهى بمثال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع

الفصل السابع

فى

الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ - مقدمة وخطة الفصل :

تعرضنا فى الباب السابق لإجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من أننا قد حددنا هذه الإجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والخدمية ، غير أن الهدف كان يتركز على إبراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط إجراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التى تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقترن بها . لذلك سوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات الدورة المحاسبية بصورة أكثر عمقاً للعمليات التى تتفق مع طبيعة نشاط المشروعات التى تزاول نشاطاً تجارياً . وفى مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هى النشاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسى إن لم يكن الوحيد لإيرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفات المشروعات التجارية . وعلى ذلك سوف يكون تركيزنا أساساً فى هذا الفصل منصّباً على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء فى المشروع التجارى فى ظل طريقتين متعارف عليهما وهما : طريقة المخزون المستمر وطريقة المخزون الدورى . كما سوف نتناول المشاكل المرتبطة بعمليات شراء وبيع البضاعة فى المشروعات التجارية من مردودات ومسموحات وأنواع الخصومات التى تمنح من البائع للمشتري وشروط كل منها . ونهى الفصل بملخص مقارن

لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من
طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري .

٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة هي المصدر الرئيسي والهام لإيرادات المشروع التجارى
وبناء على ذلك فلا داعى لتمييز المبيعات بتحديد كنهها (البضاعة) ، ويمكن
الاكتفاء بإصطلاح « المبيعات » فقط بدلا من اصطلاح « مبيعات البضاعة »
وتختلف نوعية البضاعة المباعة من مشروع تجارى لآخر بحسب طبيعة نشاطه ، فقد
يتاجر المشروع فى سلع غذائية أو أدوات منزلية أو سلع معمرة كالثلاجات والغسالات
والبوتاجازات أو قد يكون الإتجار فى الأراضي والمباني والآلات والسيارات وما إلى ذلك
وفى جميع الأحوال تكون هذه السلع من الأصول المتدولة التى يطلق عليها محاسبا
إصطلاح « البضاعة » أو المشتريات كما سوف يتضح فيما بعد ويرجع السبب فى
ذلك إلى أن الغرض من وراء شراء هذه السلع يكون هو الإتجار فيها وتحقيق الأرباح
لذا قام المشروع مثلاً بشراء سيارات ملاكى (ماركات مختلفة) بعرض الإتجار فيها
فإنه يتم إثبات قيمة هذه السيارات فى الدفاتر تحت بند البضاعة أو المشتريات ، بينما إذا
استخدم المشروع إحدى هذه السيارات فى توصيل المدينين فإنها تعتبر فى هذه الحالة
من الأصول الثابتة التى يتم إثباتها تحت بند السيارات. وينسحب هذا المنطق على باقى
الأصول التى سبق أن أدرجناها تحت بند الأصول الثابتة

هذا وعند قيام المشروع ببيع البضاعة التى اشتراها بعرض الإتجار فيها فإنه يتم
تسجيلها تحت بند المبيعات على أساس أسعار البيع التى تقوم المنشأة بتحميلها
لمعاملها وليس على أساس الأسعار التى قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها
ويتمثل الفرق بين السعريين - الشراء والبيع - هامش الربح الذى تحققة المنشأة من
عمليات الإتجار فى البضائع (والذى يمثل من وجهة النظر الاقتصادية مقابل إضافة
منفعة الزمان والمكان)^(١) . ويتم تسجيل المبيعات دهنياً ، مثلها فى ذلك مثل أى

(١) يتم إضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية عن طريق التشكيل بالتصحيح ويطلق على ما
يتم إضافته من منافع بهذه الطريقة « سعنة التشكيل » كما قد صاف للمعنى لعمه سبه

فيراد آخر ، بجعلها دائمة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مدينا على حسب كون عملية البيع قد تمت نقداً أو على الحساب . فإذا بلغت المبيعات النقدية ليوم معين ٢٥٠٠٠ جنيه مثلاً ، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٨٥٠٠ جنيه فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتي :

من مذكوران :	
ح/ا النقدية	٢٥٠٠٠
ح/ا العملاء	٨٥٠٠
إلى ح/ا المبيعات	٢٢٥٠٠
ثبت المبيعات طبقاً للقوائم بتاريخ	
وثبات التحصيل بمستندات ..	

ولإجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موافقة الاطارة على البيع بالأجل . وعادة ما يقوم البائع باعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري للمبيعات النقدية كما يتم إرسالها أيضاً للعميل في حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه . وتظهر الفاتورة في العادة طبيعة البضاعة المباعة ، وأسعارها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستنداً أساسياً لإجراء القيد السابق . ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالتمودج رقم (١) .

= يلتقالها من مكان وقرتها الى مكان ندرتها ويطلق على النصفة في هذه الحالة « نصفة للكان » كما قد تضاف النصفة للسمة بتخزينها في أوقات وقرتها حتى تحس أوقلت ندرتها ويطلق على النصفة في هذه الحالة « نصفة الزمان » وأخيراً فقد تضاف النصفة بالحيازة وتحتلك وخاصة فيما يتعلق بالأنشاء النادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائر لها ويطلق على النصفة في هذه الحالة « نصفة الحيازة »

نموذج رقم (١) - الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣		شركة محلات الشولري التجارية	
التاريخ : ١٩٨٤/١/٢٥		٧ شارع الهلايت - بغداد	
المطلوب من . السيد الهادي الطلحاري وشركاه		تاريخ الشحن : اليوم	
شارع الزهري للمبدي - البصرة		طريقة الشحن : الشاحنات للتحفة	
كلية مليم جنيه	جزئي مليم جنيه	سعر مليم جنيه	كمية
			بيان
	- ٤٨٠	- ١٢	راديو سائو A.M.FM طراز S128
	- ٣٠٠	- ٢٠	مجل JVC
			جملة المطلوب
١٢١٦٠-			(اثنى عشر ألفاً ومائة وستون جنيهاً)
شروط السداد : ١٠ أيام من تاريخه .			

وتمثل المبيعات التي يتم إثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية اجمالي الإيرادات التي تتحقق للمشروع من هذا النشاط . وإلى هنا لم تختلف في الواقع عن الإجراءات التي سبق عرضها في الباب المتقدم . إلا أن طبيعة النشاط التجاري لا تكون في الغالب بهذه البساطة . فالبضاعة المباعة قد يرددها العميل لسبب أو لآخر ، كما قد تلف مثلاً أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل إلى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصماً حتى تشجبه الشركة الباتمة على سرعة سداد القيمة . ويترب على هذه الأسباب أن إجمالي قيمة المبيعات التي تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التي يحققها المشروع من هذا النشاط ، ما لم يؤخذ في الاعتبار مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات والخصم المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات .

٢ - أ - مردودات المبيعات ، ومسموحات المبيعات .

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع أو المنشأة لسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للمواصفات ، أو عدم صلاحيتها للإستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التي سبق شرائها من المنشأة والتي اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فإن ذلك لاشك سوف يؤدي الى نقص الإيرادات التي سبق تسجيلها دفترياً . ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلاً ٤٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب . فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي :

٤٥٠ من ح/ المبيعات

الى مذكورين :

١٥٠ ح/ النقدية

٣٠٠ ح/ العملاء

إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من

العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للإدارة للتعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها يمثل القيد السابق لا يؤدي الى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك قد جرت العادة في العرف المحاسبي على إثبات ارتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسي للمبيعات ، أي حساب مدين بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مديناً بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقفل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تقفل حسابات المصروفات . وعلى هذا الأساس يكون الإثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي :

٤٥٠ من ح/ مردودات المبيعات

الى مذكورين .

١٥٠ ح/ النقدية

٣٠٠ ح/ العملاء

إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من

العملاء بتاريخ ..

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات في ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تمام عملية البيع وإثباتها دترياً . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للمواصفات التي طلبها . وبدلاً من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها إجراء تخفيض في السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تلتف البضاعة المباعة عند ولأثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدي الى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للإستخدام (كدرجة ثانية مثلاً) بما يدفع العميل الى طلب تخفيض في سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض إيرادات المبيعات الإجمالية . وتسجل مسموحات المبيعات في حساب بهذا الاسم يخصص لهذا الغرض ويجعل مدينا بالمسموحات التي تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية .

ولتوضيح ما تقدم نفترض المثال التالي :

قامت شركة السعد التجارية ببيع بضائع لعملائها في يوم ٥/١١ بمبلغ ٤٦٧٩٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٨٠٠ جنيه . وفي يوم ٥/١٥ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٤٢١٠ جنيه ، منها ١٢١٠ جنيه ردت للعملاء نقداً ، وفي يوم ٥/١٧ طلب أحد العملاء تخفيض ٧٨٠ جنيه من سعر البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة السعد التجارية نظراً لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحه الشركة السماح المطلوب . ويتم تسجيل العمليات كالاتي :

- اثبات المبيعات في ٥/١١ :

من مذكورين :

ح/ النقدية ٢٢٨٠٠

ح/ العملاء ٢٣٩٩٠

الى ح/ المبيعات ٤٦٧٩٠

اثبات مبيعات اليوم طبقاً للقرارات .

- قبات مردودات فى ٥/١٥

من ح/ا مردودات للمبيعات

٤٣١٠

الى مذكورين :

ح/ا النقدية

١٢١٠

ح/ا العملاء

٣١٠٠

قبات مردودات للمبيعات عن اليوم

- قبات مسموحات للمبيعات فى ٥/١٧ :

من ح/ا مسموحات للمبيعات

٧٨٠

الى ح/ا العملاء

٧٨٠

تخفيض سعر البضاعة للعميل نظراً ...

مذكورة الإضافة الصادرة منا رقم

بتاريخ

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها فى العادة مستتلاً الى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والإضافة . فالعميل الذى يشتري بضاعة على الحساب (أو بالأجل) ثم يقوم بردها للشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها « الدائن » لدى العميل قد جعل مدينياً بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة اضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف الى حسابه ، أى جعل حساب العميل دائناً بها . وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسموحات للمبيعات

هذا ، وهى المحاسون أن مسببات رد البضاعة المبيعة قد لا تختلف عن الأسباب التى تؤدى الى منح تخفيضات فى سعرها . وعلى هذا الأساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات للمبيعات ومسموحات للمبيعات كل فى حساب مستقل وإنما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات فى حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات للمبيعات وهى عندئذ البديلة

٢ - ب - الخصم التجارى ، والخصم النقدى :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها ما يزاول تجارة الجملة بإصدار قوائم أسعار لبضائعها على أساس سنوى ، وغالباً ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة ويمتدح كبار عملاء هذه المشروعات خصماً على هذه الأسعار يصل الى نسب كبيرة قد تصل الى ٢٣٠ منها ، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للائجار فيها . كما قد تؤدي التقلبات التى تحدث فى الطلب والعرض فى السوق فى كثير من الأحيان الى عدم واقعية الأسعار المنشورة فى قوائم الأسعار مما يضطر المشروع الى ضرورة تغييرها . وبدلاً من إصدار قوائم أسعار جديدة غالباً ما يقوم المشروع بإصدار جدول يطلّق عليها جدول الخصم التجارى من الأسعار الموضحة فى قوائم الأسعار المصدرة . وقد يكون الخصم التجارى فى صورة نسبة واحدة تطبق فى جميع الحالات أو يكون فى صورة سلسلة من النسب التى بجرى تطبيقها على السعر الوارد فى قوائم الأسعار على التوالى . وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية فى السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية

ولنفترض على سبيل المثال أن سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد فى قوائم الأسعار هو ١٥ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملاءها خصماً تجارياً على هذا السعر قدره ٢٢٠ ، وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الأساس يكون حساب الخصم التجارى كالآتى :

جنيه	جنيه
١٥٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٥ × ١٠٠٠)
٣٠٠٠	- خصم تجارى بواقع ٢٢٠
١٢٠٠٠	(سعر البيع للـ ١٠٠٠ وحدة)

أما إذا كان الخصم التجارى الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالى ، كأن يكون الخصم مثلاً ٢٢٠ ، ٢١٠ ، ٢٥ ، فإن حساب سعر البيع فى هذه الحالة يكون كالآتى :

١٥٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار
٣٠٠٠	- الخصم الأول بواقع ٢٢٠
١٢٠٠٠	
١٢٠٠	- الخصم الثاني بواقع ٢١٠
١٠٨٠٠	
٥٤٠	- الخصم الثالث بواقع ٢٥
١٠٢٦٠	سعر البيع (للألف وحدة)

ويكون مجموع الخصم التجاري في الحالة الأخيرة ٤٧٤٠ جنيه . ويظهر الخصم التجاري في العادة في الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت في دفاتر البائع ولا في دفاتر المشتري ، وإنما تسجيل المبيعات في دفاتر البائع بصافي سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجاري ، كما تسجل المشتريات في دفاتر المشتري (كما سيرد فيما بعد) بصافي سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجاري . وبالتالي فلا يزيد الخصم التجاري عن كونه اجراءاً لتحديد سعر البيع الفعلي لا أكثر ولا أقل .

وبعد خصم الكمية في كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجاري . وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على شراء كميات كبيرة . وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطاً بشرط سابق أو لاحق ، فإنه يعامل معاملة الخصم التجاري . بمعنى أنه يستنزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفترياً . أما إذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدماً ، ففي هذه الحالة يتم إثباته في الدفاتر

ولنفرض مثلاً أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة الولدي للتجارة حيث كان سعر الوحدة طبقاً لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه . ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصماً في السعر يعادل ٢٣٠ إذا قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلاً من ٥٠٠ وحدة . فقبل العميل مباشرة واشترى

١٠٠٠ وحدة . ففى هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجارى
كالآتى :

جنيه	جنيه
١٢٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٢ x ١٠٠٠)
٣٦٠٠	- خصم كمية ١٢٠
٩٤٠٠	سعر البيع الفعلى

وفى هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية فى دفاتر البائع أو المشتري لأنه
يعد فى واقع الأمر بمثابة خصم تجارى .

ولنفرض فى مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل
التالى : يمنح العميل خصم ٢١٠ إذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة ، ثم
٢٥ إذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك ففى هذه الحالة يتوقف منح
خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فإذا قام بشراء ٩٥٠ وحدة
مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما إذا
بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ٢١٠ بأثر
رجعى . ويسرى هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته الى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح
خصم كمية حينئذ بنسبة ٢٥ اضافية بأثر رجعى وهكذا وفى مثل هذه الحالة
الآخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية فى الدفاتر عندما ينحقق الشرط المؤدى
لاكتساب العميل له . ولنفرض فى هذا المثال أن العميل .

- ١ - لم تصل مشترياته من الشركة إلى ١٠٠٠ وحدة خلال العام
- ٢ - بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام
- ٣ - بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام .

ففى الحالة الأولى لن يستحق العميل خصماً للكمية . وتسجل المبيعات فى
دفاتر الشركة (والمشتريات فى دفاتر العميل) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه
للوحة .

وفى الحالة الثانية تسجل المبيعات فى دفاتر الشركة (والمشتريات فى دفاتر

العميل) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية الى ١٠٠٠ وحدة ، ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ٢١٠ على الـ ١٠٠٠ وحدة حيثئذ ، ثم يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الاضافية . وتكون قيود الانبات الدخري في دفاتر شركة الوادى للتجارة كالاتى :

إتبات المبيعات بسعر البيع المحدد فى القائمة (١٠٠٠ وحدة الأولى x ١٢ جنيه) :

١٢٠٠٠	من حـ/ العملاء
١٢٠٠٠	الى حـ/ المبيعات

البات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :

١٢٠٠	من حـ/ خصم الكمية
١٢٠٠	الى حـ/ العملاء (العميل فلاز)
البات خصم الكمية بواقع ٢١٠ من سعر القائمة على	
١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل .	

البات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية :

من مذكورين :

حـ/ العملاء ٢١٦٠

حـ/ خصم الكمية ٢٤٠

الى حـ/ المبيعات ٢٤٠٠

إتبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقاً للاتفاق

ويلاحظ فى هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب لمنح خصم الكمية ما كان ليظهر بدفاتر الشركة

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوقعة عليها وتكون القيود الدخري كالاتى :

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة للكلمة لك ١٥٠٠ وحدة للتفخ عليها :

من مذكورين	
ح/ الملاء	٣٢٤٠
ح/ خصم الكمية	٣٦٠
الى ح/ الليطات	٣٦٠٠

البيات خصم الكمية الاضاقى بمعدل ٢٥ من صافى ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة بعد استبعاد الخصم الأول :

من ح/ خصم الكمية	٨١٠
الى ح/ الملاء (العميل فلان)	٨١٠
خصم كمية اضافى بمعدل ٢٥ لبلوغ مشتريات العميل	
١٥٠٠ وحدة طبقا للاضاق ($\frac{25}{100} \times 16200$)	

البيات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٥٠٠ وحدة :

من مذكورين :	
ح/ الملاء	١٠٢٦
ح/ خصم الكمية	١٧٤
الى ح/ الليطات	١٢٠٠
مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل ١٠ نم ٢٥	

ويجب أن يراعى فى مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكمية هى التى تحدد طريقة حسابه ، فكان من الممكن مثلاً فى مثالنا السابق أن تكون الشروط ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ٢١٠ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ٢١٥ وهكذا . وفى هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على لك ٥٠٠ وحدة الأولى ، كما أن الخصم على لك ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لأن شرط اكساب العميل له ليس له أثر ربحى .

كما يقوم البائع فى كثير من الأحيان بمنح العميل (المشتري) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدى أو خصم تعجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدى على السياسة الإئتمانية للمشروع قبل عملاته . فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً ، فليس هناك فى مثل هذه الحالة خصماً نقدياً . وإنما يلزم لوجود الخصم النقدى أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه ، بما قد يؤدى به الى منح العملاء الذين يفومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدى تشجيعاً لهم على ذلك

وتوضح شروط منح الإئتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدى والفترة التى يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد فى خلالها . وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التى يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون فى خلا ٣٠ يوم ، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪ ويمكن اختصار ذلك فى صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالأنى (٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم فى خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً .

ولما كان منح الخصم النقدى مشروطاً بتحقيق عملية السداد فى خلال فترة محددة ، وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدى . وعندما تحقق الواقعة المؤدية لإكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد فى الفترة المحددة ، فإنه يلزم إثبات الخصم النقدى دفترياً . ولنفترض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية على الحساب بالشروط التالية : ١٠ ٢٥ أيام ، صافى ٣٠ يوم . فبم إيثبات عملية البيع فى دفتر شركة حسونة كالأنى :

٢٠٠٠	من ح/ العملاء (حس)
٢٠٠٠	الى ح/ المبيعات
	مبيعات آجلة لحسن فاتورتا رقم بتاريخ

وإذا لم يتم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع . أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام للمكسبة للخصم فإن حساب الخصم وإثباته يكون كالآتي :

$$\text{الخصم التقدي} = \frac{0}{100} \times 20000 = 1000$$

صافي القيمة التي يسدها العميل 19000

اجمالي قيمة الفاتورة 20000 جيه

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم التقدي كالآتي :

من مذكورين	
ح/ا النقدية	19000
ح/ا الخصم التقدي المسموح به	1000
إلى ح/ا العملاء (العميل حسن)	20000
سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق	
الخصم التقدي بواقع 20	

وبلاحظ أن الخصم التقدي يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ اكتسابه ، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر .

- ٢ - (جـ) ملخص اجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :
يتضح لنا مما تقدم أن الحسابات التي تحدد مقدار الإيرادات المحققة فعلاً عن عمليات البيع تلخص في الآتي :
- ١ - حساب المبيعات : ويجعل ثانياً بقيمة المبيعات النقدية والأجلة طبقاً للفتاوير بعد استبعاد الخصم التجاري إن وجد ، وحساب المبيعات حساب دائن بطيئة .
- ٢ - حساب مردودات المبيعات : يجعل مدينا بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع ~~بأسعار التي قاموا بشرائها بها~~ ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات ~~بأسعار التي قاموا بشرائها بها~~ . وحساب مردودات المبيعات حساب مدین بطيئة .
- ٣ - ~~حساب مسموحات المبيعات~~ : ويجعل مدينا بقيمة تخفيضات السعر التي تمنحها

الشركة البائعة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التي يطلبها العميل أو نتيجة التلغيفات البسيطة التي تحدث بها نتيجة عمليات الشحن والنقل . وحساب مسموحات المبيعات حساب مدین بطبيعته . هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسموحات في حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ - خصم الكمية إذا كان هناك مبرر لإثباته : ويجعل مدینا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب المتفق عليها معهم إذا تحقق الشرط ، يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بالرجعى . وهو أيضاً من الحسابات المدینة بطبيعتها .

٥ - الخصم النقدى أو خصم تمجيل الدفع : ويجعل مدینا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التي تقرها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكساب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدینة بطبيعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافى المبيعات تتمثل فى إجمالى المبيعات (دائن) مخصوما منها المسموحات والمردودات والخصم (وهى حسابات مدینة) . ونقدم فيما يلى مثالا مبسطا لزيادة الموضوع إيضاحاً .

قامت شركة الأندلس والحجاز بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير :

- ١ فبراير باعت بضاعة للعميل عدنان بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقداً . وباعت بضاعة للعميل شهاب بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢٣ أيام صافى ٣٠ يوم .
- ٤ فبراير قام عدنان برد بعض الأثاث الذى بلغت قيمته ٣٤٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً ، كما طلب شهاب من الشركة تخفيض سعر بيع بعض القطع التى تسلمها بمبلغ ٢٦٠٠ جنيه لوجود بعض التلغيفات بها ، وقد منحه الشركة السماح المطلوب .
- ٦ فبراير باعت الشركة للعميل حسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٤٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ على التوالى على الحساب وشروط سداد ٧/٢٧ أيام ، صافى ١٥ يوم

- ٨ فبراير قام العميل شبيب بسداد المستحق عليه .
 ١٢ فبراير باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً ، ٢٧٠٠٠ جنيه على الحساب .
 ١٦ فبراير قام العميل حسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ٢/١٢ النقدية قيمتها ٦٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالآتي .

٢/١ - تسجيل المبيعات بإجمالي القيمة :

من مذكورين	
ح/ا النقدية	١٠٠٠٠
ح/ا العملاء (شبيب)	٣٠٠٠٠
إلى ح/ا المبيعات	٤٠٠٠٠
إثبات للمبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط	
١٠ ٢٣ أيام صافي ٣٠ يوم .	

٢/٤ : إثبات المرتجعات (المردودات) النقدية والمسموحات

من مذكورين	
ح/ا مردودات المبيعات	٣٤٠٠
ح/ا مسموحات المبيعات	٢٦٠٠
إلى مذكورين	
ح/ا النقدية	٣٤٠٠
ح/ا العملاء (شبيب)	٢٦٠٠
مردودات نقدية ومسموحات للعميل شبيب	

٢/٦ : حساب الخصم التجاري وإثبات المبيعات لحسان

٤٠٠٠٠	سر البيع طبقاً للقائمة
٨٠٠٠	- خصم تجارى أول بسبة ٢٠
٣٢٠٠٠	
٣٢٠٠	- خصم تجارى ثلثي بسبة ١٠
٢٨٨٠٠	
١٤٤٠	- خصم تجارى ثالث بسبة ٥
٢٧٣٦٠	سر البيع الفعلى

ويكون قيد المبيعات كالآتي :

٢٧٣٦٠	من ح/ العملاء (حسان)
٢٧٣٦٠	الى ح/ المبيعات
مبيعات على الحساب لحسان بشروط ٢٢	
٧ أيام ، صافي ١٥ يوم .	

٢/٨ : حساب الخصم النقدي للعميل شبيب وسداد حسابه :

٣٠٠٠٠ جنيه	المبيعات للعميل
٢٦٠٠ جنيه	يخصم المسموحات
٢٧٤٠٠ جنيه	المبلغ المستحق عليه الخصم النقدي
$\frac{2}{100} \times 27400 = 548 \text{ جنيه}$	
ويكون القيد كالآتي :	

٢٦٥٧٨	من مذكورين
٨٢٢	ح/ التقديرية
٢٧٤٠٠	ح/ الخصم المسموح به
الى ح/ العملاء (العميل شبيب)	
إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح	
ومنحه خصم نقدي بمعدل ٢٣ طبقاً لشروط	
السداد	

٢/٩ : إثبات المبيعات :

٣٠٠٠٠	من مذكورين
٢٧٠٠٠	ح/ التقديرية
٥٧٠٠٠	ح/ العملاء
الى ح/ المبيعات	

٢/١٦ : قيام العميل (حسان) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منه خصماً نقدياً لأن تاريخ السداد
يلى فترة استحقاق الخصم (٧٢٢ أيام ، صافى ١٥ يوم من تاريخ ١/٥) :

٢٧٣٦٠ من ح/ا النقدية
٢٧٣٦٠ الى ح/ا العملاء (حسان)
سداد العميل حسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات :

٧٠٠٠ من ح/ا مردودات المبيعات
الى مذكورين
ح/ا العملاء ١٠٠٠
ح/ا النقدية ٦٠٠٠
إثبات مردودات نقدية ٦٠٠٠ جيه آجلة ١٠٠٠
جيه .

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم كالاتى

ح/ا المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	ملحق	دائن	رصيد
٢/١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢/٦	من ح/ا العملاء			٢٧٥٦٠	٦٧٥٦٠
٢/١٢	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٥٧٠٠٠	١٢٤٥٦٠

ح/ا مردودات المبيعات

٢/٤	الى ح/ا النقدية	٣٤٠٠			٣٤٠٠
٢/١٦	الى مذكورين (نقدية وعملاء)	٧٠٠٠			١٠٤٠٠

حـ/ مسموحات المبيعات

٢٦٠٠		٢٦٠٠		الى حـ/ العملاء	٢/٤
------	--	------	--	-----------------	-----

حـ/ الخصم التقدي المسموح به

٨٢٢		٨٢٢		الى حـ/ العملاء	٢/٨
-----	--	-----	--	-----------------	-----

هذا ويقفل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - في الحساب الختامي بجعل الأول مدينياً والثاني دائناً في نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقفل حسابات المردوبات والمسموحات ، والخصم التقدي (على المبيعات) في الحساب الختامي أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات ، أى يجعل الحساب الختامي مدينياً بها ويجعل هي دائنة . هذا من حيث الاقتال . أما من حيث اظهار هذه الحسابات في الحساب الختامي ، فإنه لمن المفيد أن يتمكن القارئ من التعرف على صفاتي المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامي (كما سوف يتضح تفصيلاً فيما بعد) . وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة في جانب الإيرادات (الدائن) من الحساب الختامي بالصورة التالية (بفرض أن الفترة المحاسبية لشركة الأنجلس والحجاز تنتهى في ٢/١٦ مثلاً)

شركة الأنجلس والحجاز

الحساب الختامي عن الفترة من ٢/١ إلى ٢/١٦ الإيرادات

اجملى المبيعات (من حـ/ المبيعات)		١٢٤٥٦٠
يخصم :		
مردوبات المبيعات (الى حـ/ مردوبات المبيعات)	١٠٤٠٠	
مسموحات المبيعات (الى حـ/ مسموحات المبيعات)	٢٦٠٠	
الخصم التقدي المسموح به (الى حـ/ الخصم التقدي)	٨٢٢	(١٣٨٢٢)
صافي المبيعات .		١١-٧٣٨

ويراعى أن الحساب المدين تعكس اشارته عندما يظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى أى يوضع بإشارة سالبة (يخصم) ، ولذلك نفس الأثر فى حالة اظهاره فى الجانب المدين من الحساب الختامى فالمفروض مثلاً أن حساب مردودات المبيعات يظهر فى الجانب المدين من الحساب الختامى ، وكذلك حسابى المسموحات ، والخصم النقدى (على المبيعات) . وذلك لأن قيد اقبالها فى هذا الحساب يكون كالآتى :

١٣٨٢٢	م ح / الحساب الختامى
	الى مذكورين
١٠٤٠٠	ح / مردودات المبيعات
٢٦٠٠	ح / مسموحات المبيعات
٨٢٢	ح / الخصم النقدى

وبرغم ذلك فإن ظهورها فى الجانب الدائن بإشارة سالبة (أى يخصمها من الجانب الدائن) يكون له نفس أثر إظهارها فى الجانب المدين . وهى فى كلتا الحالتين تؤدي إلى انقاص الأرباح (أو زيادة الخسائر) بنفس المقدار . ففى الجانب المدين فهى زيادة فى المصروفات ، وهى فى الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات . إلا أن ظهورها فى الجانب الدائن يمكن القارئ من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامى . أضف إلى ذلك أن المردودات والمسموحات ليست فى الحقيقة من بنود المصروفات

٣ - إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة المخزون المستمر :

نعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد أهم عناصر المصروفات وكيفية تسويتها فى حساب المخزون . ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما اقتصرنا معالجتها على اعتبار أنها محددة ومعطاة . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الإجراءات التى تختلف باختلاف طريقة المخزون التى تتبعها المنشأة ، والتي يمكن لها اتباع إحدى طريقتين فى هذا الشأن

الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة مخزون الدورى وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة ، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون المستمر أما إذا تم تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة إلا فى نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون الدورى . وتختلف إجراءات معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة فى كل من الطريقتين وسوف نتعرض فى هذا السرد لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة التى تتبعناها ضمناً فى الأجزاء السابقة . ثم نتعرض للطريقة الأخرى فى بند لاحق

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول (المتداولة) ، وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة فى بداية الفترة المحاسبية فإنها تمثل تكلفة المخزون منها فى ذلك التاريخ ، والذي أطلقنا عليه رصيد أول الفترة (أو أول المدة) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الإتجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مدبناً بها مقابل جعل حساب التقلدية أو الدائنين دلبناً على حسب كون المشتريات تمت نقداً أو بالأجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدبناً وحساب البضاعة داتناً بهذه التكلفة . هذا يمثل فى الواقع ملخص لطريقة المخزون المستمر بإختصار . يتفر إلى شىء ما من العمق المنطقى .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر نقوم على حسابين :

- ١ - حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول) .
- ٢ - حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو حساب تكلفة المبيعات (وهو من حسابات المصروفات) .

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذى سبق التفرص له ويرد رصيد كل من الحسابين بجملة مدبناً وينقص الرصيد بجملة دلبناً ، لأن كل منهما من الحسابات المدبنة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع مواد حساب المخزون يجعل مديناً بتكلفة البضائع المشتراة . وتشمل التكلفة في هذا الصدد ثمن الشراء مضافاً إليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمخازن المنشأة المشترية وفي بعض الأحيان قد ينطوي ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراة لمحل المشتري وفي هذه الحالة ، إذا قامت شركة الضحى التجارية مثلاً بشراء بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب ، وكان السعر تسليم محل المشتري فإن القيد يكون كالآتي

٤٥٠٠٠	من حـ/ مخزون البضائع
	إلى مذكورين
١٥٠٠٠	حـ/ التقديرات
٣٠٠٠٠	حـ/ الدائرون (أو الموردين)
	إلزامات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها
	تكلفة النقل والتسليم

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة في مخازن المشتري (شركة الضحى التجارية في هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق للمشتري من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير . ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط ، وتكاليف النقل ، والتضريب والجمع للتأكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لأحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والإخلاس والصياح ، لن تعرض له في هذا المقام .

أما إذا لم ينطوي سعر الشراء على تكلفة النقل (والشحن والتأمين والتفريغ إن وجدت) ، فإن عملية النقل قد توكل للبايع ، أو قد يلتزم المشتري بترتيبها مع الغير ، أو قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية . فإذا وكلت عملية النقل للبايع فعادة ما تنطوي عليها الفاتورة الواردة منه كبند مستقل من بنودها . أما إذا قام المشتري بترتيبها مع الغير (شركات النقل المتخصصة مثلاً) ففي هذه الحالة نجد أن فاتورة البايع تنطوي على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقلة من الغير

الذى قام بعملية النقل . وإذا قام المشتري بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سياراته الخاصة مثلاً) ، فإن تكلفة النقل فى هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن تتعرض لها هنا . وفى كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع للمشترة لمحل المشتري ، وذلك بجعله مدينياً بها . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة للمشترة لمخازن الضحى مقابل ٤٠٠ جنيه نقداً ، فإن قيد إثبات هذه العملية يكون كالآتى :

١٨٤٠٠	من ح/ا مخزون البضائع
	الى مذكورين
١٨٠٠٠	ح/ا الدخولون (أو للموردون)
٤٠٠	ح/ا التقديمية
	شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف
	النقل نقداً .

ونخلص مما تقدم أنه فى ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينياً عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشترة ، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشترة من مقر البائع الى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشن وتأمين وتفرغ ولف وحزم وما شابه ذلك .

٣ - (أ) المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر

يتم تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون المستمر كالعادة بجعل حساب التقديمية أو العملاء مدينياً وجعل حساب المبيعات دائماً . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة الى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو لمبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبياً) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينياً وحساب مخزون البضائع دائماً بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة

التي لم يتم بيعها بعد في أى تاريخ معين ، ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أضف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات - كما سبق أن أوضحنا - يستدعى إجراء قيداً إضافياً لإستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول الى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف الى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلاً - لتوضيح ذلك - أن شركة حمدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ١٩٩٣/٢/٢٨

- ١ - باعت بضاعة نقداً تكلفتها ١٤٧٠٠ جنيه بمبلغ ٢١٥٠٠ جنيه
 - ٢ - باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ٢٤٥٠٠ جنيه وسعر بيعها طبقاً لقوائم الأسعار ٥٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٢٠ .
 - ٣ - رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة تبلغ تكلفتها ٤٨٠٠ جنيه وسعر بيعها ٧٢٠٠ جنيه ، منها ٥٥٠٠ جنيه نقداً والباقي عل الحساب
 - ٤ - اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٦٤٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ٢٦٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم
 - ٥ - كان رصيد حساب مخزون البضائع فى بداية اليوم ٨٤٧٦٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٧٤٥٠٠ جنيه .
- ويتم إثبات العمليات من ١ إلى ٤ بإجراء القيود الدخيرية التالية :

العملية الأولى : بيع نقداً :

٢١٥٠٠ - أ	من ح/ا النقدية
٢١٥٠٠	الى ح/ا المبيعات
	تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم .
<hr/>	
١٤٧٠٠ - ب	من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
١٤٧٠٠	الى ح/ا مخزون البضائع
	تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقداً عن اليوم
<hr/>	

العملية الثانية : بيع على الحساب :

أ - سعر البيع بعد الخصم التجاري = $\frac{80}{100} \times 50000 = 40000$ جنيه	أ - 40000
من ح/ا العملاء	
إلى ح/ا المبيعات	40000
تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم	

ب - 24500	من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
24500	إلى ح/ا مخزون البضائع
	إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم

هنا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بقيدتين كالآتي :

من مذكورين	
ح/ا التقديرية	21500
ح/ا العملاء	40000
إلى ح/ا المبيعات	61500
من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة	39200
إلى ح/ا مخزون البضائع	39200

العملية الثالثة : رد البضاعة :

أ - 7200	من ح/ا مردودات للمبيعات
	إلى مذكورين
5000	ح/ا التقديرية
1700	ح/ا العملاء
	إثبات مردودات للمبيعات عن اليوم
ب - 4800	من ح/ا مخزون البضائع
4800	إلى ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
	إثبات تكلفة البضاعة المرددة عن اليوم

العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٤٩٠٠٠

من حـ/ مخزون البضائع
الى مذكورين

حـ/ الدائنون (أو الموردين) ٤٦٤٠٠

حـ/ التقديرات ٢٦٠٠

إثبات للمشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل
والتأمين نقداً .

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتي :

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

رصيد	دائن	مدين		
٧٤٥٠٠			رصيد	٣٣٢٧
٨٩٢٠٠		١٤٧٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع (مبيعات)	٣/٢٨
١١٣٧٠٠		٢٤٥٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع (مبيعات)	٣/٢٨
١٠٨٩٠٠	٤٨٠٠		من حـ/ مخزون البضائع (مردودات)	٣/٢٨

حـ/ مخزون البضائع

رصيد	دائن	مدين		
٨٤٧٦٠			رصيد	٣/٢٧
٧٠٠٦٠	١٤٧٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣/٢٨
٤٥٥٦٠	٢٤٥٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣/٢٨
٥٠٣٦٠		٤٨٠٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (مردودات)	٣/٢٨
٩٩٣٦٠		٤٩٠٠٠	الى مذكورين (دائنون وتقديرات)	٣/٢٨

وتتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات والمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات . ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع في نهاية اليوم (٩٩٣٦٠ جنيه) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حيث : ويمثل ذلك السبب الرئيسي في تفضيل هذه

الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة المخزون الفترى حيث يمكن للإدارة الوقوف على ما لديها فعلاً من بضائع (أو ما يجب أن يكون لديها) فى أى وقت نشاء ، ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التى تهدف للحفاظ على المخزون فى المستوى اللائق لعمليات الشركة وللوقاية من الإختلاس والسرقة والضياع . ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون (جرده) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذى يظهر فى حساب مخزون البضائع . وإذا تبين للإدارة وجود اختلافات جوهرية فأنها تقوم بإتخاذ الإجراءات التصحيحية فى الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر فى الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها ، أو كلاهما . مثال ذلك السيارات (فى تجارة السيارات) والساعات والمجوهرات ، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك . أما طريقة المخزون الدورى أو الفترى (التى سيراد شرحها حالاً) فتستخدم فى الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن (كالسائير والمواصل مثلاً)

ويصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع ، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند إتمام كل من هذه العمليات . ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . وهى فى أبسط صورها يمكن أن تتخذ الشكل التالى (البيانات الواردة فيها افتراضية) .

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ ١٩٩٣	الوارد			المصدر			الرصيد	
	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة
٨/١	٧٠٠٠	١٢	٨٤٠٠٠				٤٠٠٠	١٢
٨/٨							١١٠٠٠	١٢
٨/١٩				٨٠٠٠	١٢	٩٦٠٠٠	٣٠٠٠	١٢

وتوضح خاتمة الوارد ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خاتمة الصادر الكمية التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن الصادر قد يكون للعملاء لتعام بيعه أو للموردين لردء إليهم لسبب أو لآخر . وتوضح خاتمة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات ، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الاقفال في الحساب الختامي . (يجعل الحساب الختامي مدنياً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائماً) . أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة .

٣ - (ب) المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للإدارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارئ أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذي يصبح متاحاً لتنظيم باقي المصروفات والأرباح المستهقة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاحاً « مجمل الربح » أو « الربح الإجمالي » أو « الهامش الإجمالي » وسوف نجرى على استخلاف الاصطلاح الأول

(مجمل الربح) . وتحقيقاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلاً من اتخاذ شكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي .

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة (بعد التسويات) لشركة المحروسة التجارية في ١٩٩٢/٦/٣٠ (نهاية الفترة المحاسبية لها) .

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
٢٤١٥٠	٣٤٣٧٠	مبيعات ومردودات مبيعات
١٥١٢٠		خصم تقدي مسـور به
٣١٥٠		سموحات مبيعات
٢٠٤٧٥٠		تكلفة البضاعة المباعة
٩١٧٧٠		مخزون البضائع
٨٩٢٥		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع
٣٦٧٥		ايجار للمرض
٧٣٥		دعاية وإعلان
١٣٦٥		مصاريف نقل مبيعات للعملاء
٢٥٢٠٠		مصاريف ادارية
٥٠٠٠		مصاريف تمويلية

ويظهر الحساب الختامي في صورة قائمة على الوجه التالي :

شركة المحروسة التجارية

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ١٩٩٧/٦/٣٠ .

اجمالي المبيعات	٣٤٣٧٧٠	
يخصم		
مردودات مبيعات	٢٤١٥٠	
خصم مسموح به	١٥١٢٠	
مسموحات مبيعات	٣١٥٠	
	٤٢٤٢٠	
صافي المبيعات		٣٠١٣٥٠
يخصم : تكلفة البضاعة المباعة		٢٠٤٧٥٠
		<hr/>
مجمول الربح		٩٦٦٠٠
يخصم المصاريف البيعية		
أجور ومرتبات عمال البيع	٨٩٢٥	
ايطار المرض	٣٦٧٥	
دعاية وإعلان	٧٣٥	
نقل مبيعات للعملاء	١٣٦٥	
		<hr/>
	١٤٧٠٠	
مصاريف ادارية	٢٥٢٠٠	
مصاريف تمويلية	٥٠٠٠	
		<hr/>
	٤٤٩٠٠	
		<hr/>
صافي الربح		٥١٧٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي (العربي والأوربي دون الأمريكي) على تقسيم الحساب الختامي إلى حسابين : الأول يخصم يظهر نتيجة عمليات الاتجار في البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر مجمول الربح ويطلق عليه حساب

التجارة . والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات التجارة من أرباح (أو عجزها من خسائر) ، مضافاً إليها الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الأخرى الفرعية بخلاف التجارة ، مع باقى المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح (أو خسائر) صافية . ويطلق على هذا الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر ، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً فى نهاية هذا الفصل .

٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات فى ظل المخزون الدورى أو الفترى .

قد ترى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية للمصاحبة لاستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التى تقوم المنشأة بالتجار بها . ففى كل مرة تتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضرورى جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائناً . ذلك بالإضافة الى ضرورة تسمية بطاقات الصف لتظهر النقص فى عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولا شك فى أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التى تتطلبها عن طريقة المخزون الدورى . فما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التى تتجر فيها المنشأة اتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ، فإن الإدارة قد تربع فى اتباع طريقة المخزون الدورى (أو الفترى) .
والتي تعتبر أقل تكلفة فى اتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

ومى ظل طريقة المخزون الدورى ، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع فى حساب مستقل لا يتغير طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أى الحصول على أصول ، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب تسجل فيه مشتريات العام بصفه مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء - دون مصاريف النقل والنحو والتأمين فى العادة - يطلق عليه حساب « مشتريات البضائع » . ولا تتحدد تكلفة

البضاعة الموجودة في مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجوداً في بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها إلا في نهاية الفترة . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة في ظل هذه الطريقة كالآتي (الأرقام افتراضية) :

	جنيه	جنيه
مخزون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود في بداية الفترة المحاسبية)	٤٨٧٢٠	
+ مشتريات البضائع خلال الفترة	١٢٠٣٣٠	
البضاعة المتاحة خلال الفترة	١٦٩٠٥٠	
- مخزون آخر الفترة من البضائع (في المادة يكون الرصيد الموجود طبقاً للجرد الفعلي) .	١٩١١٠	
تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة	١٤٩٩٤٠	

وتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الإدارة معرفة مقدارها ، وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام المخزون المستمر .

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول ، إلا أنها (أى المشتريات) يتم إقفالها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية الفترة بجمله مدينياً وجعل حساب المشتريات ذكناً ، كذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقلاره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مدينياً والحساب الختامي ذكناً . أى أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل الى مصروفات باقفالها في الحساب الختامي ، ثم يخصم منها ما يتبقى في نهاية الفترة في مخازن المنشأة بتحويله من مصروفات الى أصول بجعل الحساب الختامي ذكناً وحساب مخزون نهاية الفترة مدينياً .

٤ - ١ - إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة المخزون الدوري :

نخلص مما تقدم أنه عند شراء بضائع لأغراض الاتجار فيها في ظل طريقة المخزون الدوري يجعل حساب المشتريات مدنياً بنمن البضاعة المشتراة ويؤدى الى زيادة الأصول بالقيمة . وإذا تم الشراء نقداً فإن الأصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب النقدية دائماً . أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الإلتزامات تزيد بمقدار الزيادة في الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة

ولنفرض أن شركة الكواكب للإتجار فى الأدوات المنزلية قامت فى ٥/١٠ بالآتى :

- شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٥٧١٢٠ جنيه .
 - شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٤٧٦٧٠ جنيه .
- فيكون قيد المشتريات فى ظل المخزون الدورى كالآتى :

١٠٤٧٩٠	من ح/ا مشتريات البضائع
	الى مذكورين :
٥٧١٢٠	ح/ا النقدية
٤٧٦٧٠	ح/ا الدائتوں (أو الموردين)
إياب المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ٥/١٠	

ونترتب على هذا القيد زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ١٠٤٧٩٠ جنيه ونقص النقدية (أصول) بمبلغ ٥٧١٢٠ جنيه وزيادة الإلتزامات (الدائتوں) بمبلغ ٤٧٦٧٠ جنيه . ولاحظ أن حساب المشتريات فى ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع فى ظل طريقة المخزون المستمر

هذا وقد يتضمن سعر الشراء بكلفة نقل البضاعة المشتراة لمخازن المشتري ، وعلى هذا الأساس يجعل حساب المشتريات مدنياً بالكلفة الكاملة للمشتريات تسليم

محل المشتري . أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وما إلى ذلك ، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء ، والتي كان حساب مخزون البضائع يجعل بها مدينياً في ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون الدوري ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة ، ومن ثم يسكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معاً إلى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب « مصروفات النقل للخارج » الذي يجعل مدينياً بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل للداخل يمثل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل ، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على إيرادات .

ولنفرض مثلاً أن تكلفة نقل البضائع التي قامت شركة الكواكب بشرائها في ٥/١٠ مخازنها قد بلغت ٨٢٨ جنيه كما ورد في فاتورة شركة النقل التي لم تسدد بعد ، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتي :

٨٢٨	من ح/ النقل للداخل
٨٢٨	إلى ح/ الدائنين (أو للوردون)
	إليها تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفي ظل طريقة المخزون الدوري يظهر في ميزان المراجعة الذي يتم اعداده في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة للمدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ ، ومشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع

المشترة خلال العام ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة . أما في طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الموجود فعلاً في المخزون في نهاية الفترة ، ولا يوجد حساب للمشتريات ، ويظهر أيضاً رصيد حساب تكلفه البضاعة المباعة ، ذلك لأن عمليات نسوية المخزون في حساب تكلفه البضاعة المباعة تتم بصيغة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر . أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية

٤ - ب - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلي في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر أي أنه عند تمام عملية البيع يجعل حساب التقديرية مدينياً بالمبيعات التقديرية وحساب العملاء مدينياً بالمبيعات الآجلة مقابل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائناً ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة في ١/١/٩٢ لإحدى الشركات التجارية بلغ ٢٦٦٧٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ٩٢/١٢/٣١ مبلغ ٣٠٠٧٢٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل في ١٢/٣١ مبلغ ١٨٠٦٠ جنيه وعند الجرد الفعلي للبضائع الموجودة في نهاية العام (١٢/٣١) وجد أن تكلفتها تبلغ ٤٧٢٥٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل ، ففي ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي

جيه	جيه
بضاعة أول الفترة (رصيد ٩٢/١/١)	٢٦٦٧٠
+ مشتريات البضائع خلال العام	٣٠٠٧٢٠
+ تكلفة النقل للدخل	١٨٠٦٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٢٤٥٤٥٠
مخزون آخر الفترة (رصيد موجود في ٩٢/١٢/٣١ فعلاً)	٤٧٢٥٠
تكلفة البضاعة المباعة خلال العام .	٢٩٨٢٠٠

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كأرصدة مدينة في ميزان المراجعة في ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات في نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيتحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلي . ويتم ائصال الحسابات الثلاثة الأولى في الحساب الختامي بالقييد الآتي :

من حـ / الحساب الختامي	٢٤٥٤٥٠
الى مذكورين :	
حـ / مخزون بضاعة أول الفترة	٢٦٦٧٠
حـ / مشتريات البضائع	٣٠٠٧٢٠
حـ / النقل للدخل	١٨٠٦٠
ائصال الحسابات الموضحة في الحساب الختامي في ١٢/٣١ .	

ويترب على هذا القيد تحول هذه الحسابات الى مصروفات ، غير أن ما يجب تحويله الى مصروفات فعلاً يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي ما زالت من مكونات الأصول . ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة بإجراء الخصومة التالي :

من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة	٤٧٢٥٠
الى حـ/ الحساب الختامى	٤٧٢٥٠
إثبات مخزون البضاعة الموجود فى نهاية الفترة طبقاً للجرد الفعلى .	

وترتب على القيدتين السابقين أن جعل الحساب الختامى مدينياً بمبلغ ٣٤٥٤٥٠ جنيه ثم جعل دائئاً بمبلغ ٤٧٢٥٠ جنيه ، ليكون صافى ما جعل به هذا الحساب مدينياً هو ٢٩٨٢٠٠ جنيه ، التى تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والتى تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة فى إظهار هذه التفاصيل فى الحساب الختامى ، فإنه لمن الممكن توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات فى نهاية الفترة ، على أن يقفل رصيد هذا الحساب فقط فى الحساب الختامى . وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة وإقفالها فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة فى هذه الحالة كالآتى :

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣٤٥٤٥٠
الى مذكورين :	
حـ/ مخزون بضاعة أول الفترة	٢٦٦٧٠
حـ/ مشتريات البضائع	٣٠٠٧٢٠
حـ/ النقل للداخل	١٨٠٦٠
اقفال الحسابات الموضحة فى تكلفة البضاعة المباعة .	

من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة	٤٧٢٥٠
الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٤٧٢٥٠
تسوية مخزون آخر الفترة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة	

والى هنا فإن كل الاختلاف يتحدد فى إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامى . وترحيل القيدتين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (٢٩٨٢٠٠ جيه) مثلاً لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى ائقال حساب تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

٢٩٨٢٠٠	من حـ/ الحساب الختامى
٢٩٨٢٠٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	ائقال تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى .

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأثر على الحساب الختامى ، فإن الطريقة الثانية (توسط حـ/ تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض اجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ - (جـ) مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى فى ظل طريقة المخزون الدورى :

عرضنا حتى الآن كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى بطريقة مبسطة والاقتصار على الإجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق القول عند بيع البضاعة أنه يمكن أن يرد العميل جزءاً منها أو يجرى عليها تخفيضات فى السعر ، أو يستفيد خصم نقدى عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من المنشأة ، فإنه يمكن للمنشأة التى تقوم بشراء بضاعة لأغراض التجار فيها أن ترد جزءاً من هذه البضاعة للمورد لسبب أو لآخر ، أو تطلب منه إجراء تخفيض فى السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدى الذى يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعاً لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب (لن نتعرض للخصم التجارى باعتباره لا يسجل فى دفاتر البائع ولا للمشتري) فى ظل طريقة المخزون الدورى فى هذا السند الفرعى . على أن

تناول ذلك في ظل طريقة المخزون المستمر لاحقاً

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر ، عدم مطابقتها للمواصفات) ، فإنها تعالج على أنها « مردودات مشتريات » أما إذا طلب المنشأة المشتري من المورد اجراء تخفيض في سعر البضاعة المشتراة دون ردها ، فإن هذا التخفيض - عندما يسمح به المورد - يعالج على أنه « مسموحات المبيعات » وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات في حساب واحد ، أو يمكن معالجة كل منهما في حساب مستقل وعلى التقيض من حسابي مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، فإن حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدي الى تخفيض تكلفة المشتريات المدبنة بطبيعتها ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات في ظل طريقة المخزون الدئري نعرض المثال التالي : قامت شركة الضحى التجارية في يوم ١/٢٠ برء بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه ذلك لإختلاف الصنف ، كما قامت الشركة في نفس اليوم بطلب تخفيض في سعر بعض الأصناف المشتراة من الموردين بملع ٦٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات ذلك كالآتي :

١٤٥٠٠	م حـ / الموردون (أو الدائتون)	
	الى مذكورين :	
٨٥٠٠	حـ / مردودات المشتريات	أو حـ / مردودات ومسموحات
٦٠٠٠	حـ / مسموحات المشتريات	المشتريات
إثبات رد البضاعة المشتراة للموردين والحصول على السماح		
المطلوب مقابل تلفيات النقل .		

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائماً بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات ، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات في حسابات مستقلة قد يؤدي الى

توفير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيداً حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات في الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات في نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات في حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها في الحساب الختامي (أو تقفل في الحساب الختامي مباشرة إذا لم يتم توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصماً نقدياً لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا في حالة الخصم النقدي على المبيعات ، وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدى لاكتسابه ، وشروط الائتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣٥٠٠٠ جنيه على الحساب ، وكانت الشروط ١٠/٢٣ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ٤/١ مثلاً ، فإن قيد إثبات المشتريات في ٤/١ يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠	من ح/ا مشتريات البضائع
٢٥٠٠٠	إلى ح/ا للموردون (أو الدائنون)
	إثبات مشتريات اليوم على الحساب

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لاكتسابها الخصم النقدي الوارد في شروط الموردين ، فإن القيد يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠	من ح/ا للموردون
	إلى مذكورين
٢٣٩٥٠	ح/ا التقدي
١٠٥٠	ح/ا الخصم النقدي المكتسب
	سداد الموردين خلال فترة الخصم النقدي المكتسب
	واكتساب الخصم بواقع ٢٣ من ٣٥٠٠٠ جنيه
	$(٢٥٠٠٠ \times \frac{٢}{١٠٠} = ١٠٥٠ \text{ جنيه})$
	<hr/>

وكما أن حساب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من الحسابات المدينة بطبيعتها ، فإن الخصم النقدي المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها مضافاً إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع إلى مقر المشتري وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدي المكتسب يعني أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به . وبذلك فيقل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافي بعد استبعاد الخصم النقدي حتى إذا لم تكن المنشأة المشتري توى السداد خلال الفترة المقررة لإكتساب الخصم . ولاشك في أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز انحصم النقدي الذي كان من الممكن اكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم وتكون القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي

٢٣٩٥٠	من ح/ المشتريات
٢٣٩٥٠	إلى ح/ الموردون
إثبات المشتريات الآجلة بضافي القيمة بعد استبعاد	
الخصم النقدي المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه	
$(٣٥٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠} = ١٠٥٠ \text{ جنيه})$	

فإذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لإكتساب الخصم يكون القيد كالآتي :

٢٣٩٥٠	من ح/ الموردون
٢٣٩٥٠	إلى ح/ التقديرية
سداد الموردون في الفترة المقررة لإكتساب الخصم	

أما إذا تأخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة لاكتساب الخصم ، فإن
المبلغ المستحق سداده للموردين في هذه الحالة يكون ٣٥٠٠٠ جنيه بالكامل ويتم
إثبات السداد كالآتي :

١٠٥٠	من حـ/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة
١٠٥٠	إلى حـ/ الموردون
	إثبات استحقاق الموردين للخصم النقدي لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لاكتسابنا الخصم
<hr/>	
٣٥٠٠٠	من حـ/ الموردون
٣٥٠٠٠	إلى حـ/ التقديرة
	إثبات سداد الموردين
<hr/>	

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء
النقدي . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدي المكتسب ، وإنما تظهر بدلاً من
حـ/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر
مقدار الأعباء التي تحملها الشركة نتيجة سوء إدارة عملياتها المالية مع مورديها هنا
ونحن نفضل - في ظل طريقة المخزون الدوري - الجمع بين الطريقتين . أى إظهار
الخصم النقدي المكتسب فعلاً نتيجة السداد في الموعد الملائم والخصم النقدي المفقود
نتيجة التراخي في السداد ، حتى يمكن إبراز ما للإدارة المالية وما عليها من مؤشرات
حسن الإدارة ومن مؤشرات التقصير . وفي ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما
في الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل ، أى في مثالنا الجارى بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه
وإذا تم السداد في الموعد المقرر لاكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة
الأولى حيث يجعل حساب الخصم النقدي المكتسب دائماً قيمه الخصم والتقديرة
دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب الموردين مديناً . أما إذا

نراحت الشركة في السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالآتي عند السداد
الفعلى :

من مذكورين	
ح/ الموردون	٢٥٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الاجلة	١٠٥٠
الى مذكورين :	
ح/ النقدية	٢٥٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المكتسب	١٠٥٠
اثبات سداد الموردين بالكامل واثبات الخصم النقدي المفقود نتيجة التأخر في السداد	

وبالمثل حساب الخصم النقدي المكتسب في حساب تكلفة الضاعة المباعة
لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي ، أما حساب الخصم النقدي
المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الباهظة المعدل بالسنة للزمن ^(١))
والذى يتم اقفاله في الحساب الختامى

ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات
فعندما لا يقوم العميل بالسداد في الموعد الذى يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر
فإن الإدارة المالية لا يكون لها شأن فى ذلك ، وإنما يكون العميل هو المتسبب
ويشترتب على فقدان العميل للخصم زيادة قيمة صافى المبيعات وهى من
الإيرادات بطبيعتها .

(١) إذا كانت شروط الشراء ١٠ / ١٠ أيام ، صافى ٣٠ ، ومبلغ المشتريات الأجل ١٠ حبه فإنه يمكن
سداد ٩٩ حبه بدلاً من ١٠٠ حبه خلال عشرة أيام ، إذا كانت السنة ٣٦٥ يوم . فإن هذا يعنى
معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{1}{100} \times \frac{365}{3} = 236,5\%$ وهو معدل كبير جداً بالسنة للمعدل
الذى يمكن الاقتراض بها من الغير للسداد خلال الفترة

٤ - د - صافى تكلفة المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى وتحديد مجمل الربح :

قياساً على ما سبق أن ذكرنا بشأن تحديد صافى المبيعات (أنظر نهاية البند ٢ - ج) فإن صافى تكلفة المشتريات فى ظل نظام الجرد الدورى يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هى : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ، مردودات المشتريات ، مسموحات المشتريات ، الخصم النقدي المكتسب . ويمكن حساب صافى تكلفة المشتريات فى نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتى (الأرقام افتراضية) :

	جيه	جيه
مشتريات البضائع	١٧٢٣٥٠	
نقل للداخل	١١٦٥٠	
		<hr/>
مجموع		١٨٤٠٠٠
يخصم : مردودات المشتريات	١٣٢٧٠	
مسموحات المشتريات	٦٣٢٠	
الخصم النقدي المكتسب	٢٤١٠	
		<hr/>
		٢٢٠٠٠
		<hr/>
صافى تكلفة مشتريات البضائع		١٦٢٠٠٠
		<hr/>

وراعى أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتهما هما مشتريات البضائع والنقل للداخل ، وتظهر أرصدها فى الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهى دائنة بطبيعتها ، وتظهر أرصدها فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقفل هذه الحسابات الخمسة فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقفل فى الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل فى الجانب المدين أيضاً ولكن بإشارة سالبة (كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بهالیه) ، أو عن طريق توسيط

حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للنمط السابق شرحه .

والى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة الدلتا التجارية فى نهاية عام ١٩٩١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٥٠٦٧٣٠	٢٥٦٤١	مشتريات ومسموحات مشتريات
١٥١٤١		مسموحات مبيعات
١٩٣٢٠		خصم نقدى مسموح به
١٣٦٥٠		مصاريف نقل للخارج (نقل مبيعات للعملاء)
٤٥٠٠٣	٧٤٠٧٧٥	مبيعات ومردودات مبيعات
	١٨٠٣٩	مردودات مشتريات
	٣٤٠٢٠	خصم نقدى مكتسب
١٥٩٦٠		خصم نقدى مفقود على المشتريات الآجلة
٢٣٥٢٠		نقل للداخل
٤٧٢٥٠		مخزون البضاعة أول الفترة

ونفترض أنه بإجراء الجرد الفعلى فى نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٧٨١٢٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقاً حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الموضحة فى الصفحة التالية

وبراعى أن الخصم النقدى المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وإنما يقفل فى حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التى سوف نعالجها فى حساب الأرباح والخسائر أيضاً .

شركة الدلتا التجارية
حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٩٩١/١٢/٣١

تكلفة المبيعات وسجل الربح			صافي المبيعات وسجل الخسائر		
٤٧٢٥٠	مخزون أول الفترة	٧٤٠٧٧٥	اجمالي المبيعات		
٥٠٦٧٣٠	مشتريات بضائع		يخصم : مردودات مبيعات	٤٥٠٠٣	
٢٣٥٢٠	نقل للناقل		مسموحات مبيعات	١٤٩٥٢	
٥٣٠٢٥٠	مجموع	٧٩٢٧٥	يخصم مسموح به	١٩٣٢٠	
	يخصم :		صافي المبيعات		٦٦١٥٠٠
١٨٠٣٩	مردودات مشتريات				
٢٥٦٤١	مسموحات مشتريات				
٣٤٠٢٠	يخصم مكتسب				
٧٧٧٠٠	صافي تكلفة مشتريات البضائع				
٤٥٢٥٥٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع				
٤٩٩٨٠٠	يخصم : مخزون نهاية الفترة				
٨٧١٢٠	تكلفة البضاعة المتاحة				
٤٢١٦٨٠	رصيد (سجل الربح)				
٢٣٩٨٢٠					
٦٦١٥٠٠		٦٦١٥٠٠			

٥ - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون المستمر :

تختلف اجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري . ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدي المكتسب ، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع . فيجعل حساب مخزون البضائع دائماً بمردودات المشتريات (كما كان يحل

مدينا بالمشتريات) ويجعل دائماً بمسموحات المشتريات ، كما يجعل دائماً بالخصم النقدي المكتسب . ونفرض مثلاً أن شركة خلدون للتجارة قامت بالعمليات التالية في يوم ٤/٢٥ :

- ١ - اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٤٤٥٠٠ جنيه بشروط ٧/٢٢ أيام صافي ٤٥ يوم .
 - ٢ - بلغت مردودات المشتريات للموردين ٧٨٩٠ جنيه ، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٢٨٠ جنيه .
 - ٣ - سددت حساب المورد حسن حسونة البالغ ٢٥٢٠٠ جنيه قبل تاريخ انتهاء فترة استحقاق الخصم النقدي المكتسب بواقع ٢٤ .
 - ٤ - سددت حساب المورد احمد نيمان البالغ ٣٨٧٠٠ جنيه بعد انقضاء فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٢٥ .
- وفي ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات كالآتي :

أولاً : الشراء على الحساب :

٤٤٥٠٠	من ح/ مخزون البضائع
٤٤٥٠٠	إلى ح/ الموردين
	شراء بضائع على الحساب بشروط ٧/٢٢ أيام ، صافي ٤٥ يوم .

ثانياً : مردودات ومسموحات المشتريات :

٩١٧٠	من ح/ الموردين
٩١٧٠	إلى ح/ مخزون البضائع
	إثبات مردودات المشتريات ٧٨٩٠ جنيه ومسموحات المشتريات ١٢٨٠ جنيه

ثالثاً : سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدي :

٢٥٢٠٠	من ح/ الموردين
	إلى مذكورين
٢٤١٩٢	ح/ نقدية
١٠٠٨	ح/ مخزون البضائع
	إثبات سداد المورد حسن حسونة واكتساب الخصم بواقع ٢٤ على ٢٥٢٠٠ جنيه .

رابعاً : سداد المشتريات وإلبات الخصم النقدي المفقود :

من مذكورين	
ح/ المورد	٢٨٧٠٠
ح/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة	١٩٣٥
إلى مذكورين	
ح/ التقديرية	٢٨٧٠٠
ح/ مخزون البضائع	١٩٣٥
إلبات سداد المورد أحمد نعمان بعد انقضاء فترة الخصم وإلبات فقد	
الخصم النقدي بمعدل 2٥ من ٢٨٧٠٠ جيه .	

وتوضح هذه العمليات الأربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فعلاً بالسداد للمبكر أو فقدته المنشأة لتأخيرها في السداد ، في ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح أن مخزون البضائع يجمل دائماً في كل هذه العمليات .

٦ - ملخص مقارن لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري :

نلخص فيما يلي الاختلافات الأساسية في إجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وإجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون .

طريقة المخزون المستمر طريقة المخزون الدوري

١ - شراء البضاعة (١٩٠٠٠ جيه مثلاً) .

١٩٠٠٠	من ح/ مخزون البضائع	١٩٠٠٠	من ح/ مشتريات البضائع
١٩٠٠٠	إلى ح/ المورد (أو	١٩٠٠٠	إلى ح/ المورد (أو
ح/ التقديرية		ح/ التقديرية	

٢ - مردودات ومسموحات المشتريات (مردودات ٢٥٠ جنيه مثلاً ومسموحات ٥٤٠ جنيه) .

٨٩٠	من ح/ا الموردين	٨٩٠	من ح/ا الموردين
٨٩٠	الى ح/ا مخزون البضائع	٢٥٠	الى مذكورين
			ح/ا مردودات المشتريات
		٥٤٠	ح/ا مسموحات المشتريات

٣ - تكلفة النقل للداخل (٢٥٠ جنيه مثلاً) :

٢٥٠	من ح/ا مخزون البضائع	٢٥٠	من ح/ا النقل للداخل
٢٥٠	الى ح/ا الموردين (كو	٢٥٠	الى ح/ا الموردين (كو
	ح/ا التقديرية		ح/ا التقديرية

٤ - سداد مشتريات آجلة واكتساب خصم نقدي (٢٠٠٠ جنيه ، ونسبة خصم ٢٢ مثلاً) :

٢٠٠٠	من ح/ا الموردين	٢٠٠٠	من ح/ا الموردين
١٩٤٠	الى مذكورين	١٩٤٠	الى مذكورين
١٩٤٠	ح/ا التقديرية	١٩٤٠	ح/ا التقديرية
٦٠	ح/ا مخزون البضائع	٦٠	ح/ا الخصم النقدي المكتسب

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي (٤٠٠٠ مثلاً ونسبة خصم ٢٢) :

٤٠٠٠	من ح/ا الموردين	٤٠٠٠	من ح/ا الموردين
٨٠	الى مذكورين	٨٠	الى مذكورين
٨٠	ح/ا الخصم النقدي المفقود على	٨٠	ح/ا الخصم النقدي المفقود على
٨٠	المشتريات الآجلة	٨٠	المشتريات الآجلة
٨٠	ح/ا مخزون البضائع	٨٠	ح/ا الخصم النقدي المكتسب
٤٠٠٠	ح/ا التقديرية	٤٠٠٠	ح/ا التقديرية

٦ - بيع بضائع (بمبلغ ١٦٥٠٠ جنيه مثلاً وتكلفتها ١١٢٠٠ جنيه) .

١٦٥٠٠	من ح/ا العملاء (أو النقدية)	١٦٥٠٠	من ح/ا العملاء (أو النقدية)
١٦٥٠٠	إلى ح/ا مبيعات البضائع	١٦٥٠٠	إلى ح/ا مبيعات البضائع
<hr/>		<hr/>	
١١٢٠٠	من ح/ا تكلفة المصاعة للمباعة	١١٢٠٠	من ح/ا مخرزون البضائع
١١٢٠٠	إلى ح/ا مخرزون البضائع		
<hr/>		<hr/>	
لا يجرى أى قيود حتى نهاية الفترة المحاسبية حيث تتحدد تكلفة البضاعة المباعة حينئذ .		لا يجرى أى قيود حتى نهاية الفترة المحاسبية حيث تتحدد تكلفة البضاعة المباعة حينئذ .	

٧ - مردودات ومسموحات المبيعات (مردودات ٩٠٠ جنيه مثلاً وتكلفتها ٤٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه)

٩٠٠	من ح/ا مبيعات المبيعات	٩٠٠	من ح/ا مبيعات المبيعات
٤٥٠	إلى ح/ا مسموحات المبيعات	٤٥٠	إلى ح/ا مسموحات المبيعات
<hr/>		<hr/>	
١٣٥٠	إلى ح/ا العملاء (أو النقدية)	١٣٥٠	إلى ح/ا العملاء (أو النقدية)
<hr/>		<hr/>	
٤٠٠	من ح/ا مخرزون المبيعات	٤٠٠	من ح/ا مخرزون المبيعات
٤٠٠	إلى ح/ا تكلفة المصاعة للمباعة	٤٠٠	إلى ح/ا تكلفة المصاعة للمباعة
<hr/>		<hr/>	
لا يتم أى قيود لتكلفة المبيعات المرتدة لحين نهاية الفترة المحاسبية .		لا يتم أى قيود لتكلفة المبيعات المرتدة لحين نهاية الفترة المحاسبية .	

٨ - الخصم المسموح به على المبيعات : لا خلاف بين الطريقتين (تحميل ٨٠٠٠ جنيه من العملاء مثلاً خصم بقدى مسموح به ٢٤) .

٧٨٠	من ح/ا العملاء :
٢٢٠	إلى ح/ا الخصم المسموح به
<hr/>	
٥٦٠	إلى ح/ا العملاء

٩ - قيود التصوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخرزون البضائع فى نهاية الفترة . بفترض أن مخرزون أول الفترة كان ١٥٠٠

جيه كما اتضح من الجرد الفعلى فى نهاية الفترة أن مخزون آخر الفترة يبلغ ٣٧٥٠ جنيه) .

لا حاجة الى قيود دفترية حيث يمثل		من مذكورين
رصيد حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٣٥٠	حـ/ مردونات للمشتريات
الأصول التى تحولت الى مصروفات	٥٤٠	حـ/ مسموحات للمشتريات
ويظهر رصيد حـ/ مخزون البضائع ما	١٤٠	حـ/ الخصم التقضى المكتسب
يوجد منها فى نهاية الفترة	١٩٧٢٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (متمم)
		الى مذكورين :
	١٥٠٠	حـ/ مخزون أول الفترة
	١٩٠٠٠	حـ/ مشتريات البضائع
	٢٥٠	حـ/ النقل للدخل

٣٧٥٠	من حـ/ مخزون آخر الفترة
٣٧٥٠	فى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

وعلى ذلك تصبح رصيد تكلفة البضاعة المباعة فى نهاية الفترة هو : ١٥٩٧٠ جنيه (١٩٧٢٠ جنيه - ٣٧٥٠ جنيه) .

هذا وتفيد ورقة العمل كثيراً لأغراض إجراء هذه التسميات ، كما سوف يتضح فى الفصل القادم .

أسئلة وحالات وتمارين

على

الفصل السابع

أولا : الأسئلة :

السؤال الأول :

اشرح بإختصار كل مما يأتى :

«ماش الربح» ، الخصم النقدي المكتسب ، الخصم النقدي المفقود ، خصم الكمية المشروط بأثر رجعى ، المردودات ، المسموحات ، الخصم التجارى ، النقل للداخل ، النقل للخارج .

السؤال الثانى :

ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يمثل رصيد محزون البضائع ، ولم يتحدد ما إذا كان هذه المحزون يمثل رصيد أول أو آخر الفترة . فما هى الإجراءات الواجب اتباعها فى اعتقادك للتحقق من ذلك على وجه التأكيد ؟

السؤال الثالث :

برر بإيجاز خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

(أ) لا تختلف أسباب رد البضاعة المباعة أو المشتراه عن الأسباب التى يعزى إليها التخفيض فى سعر الشراء أو البيع .

(ب) يمكن معالجة مردودات ومسموحات المبيعات مباشرة فى حساب المبيعات دون الحاجة الى تخصيص حساب مستقل لها .

(ج) يزيد محزون أول الفترة من البضائع بمقدار المشتريات التى تتم خلال الفترة فى ظل طريقة المحزون الدورى .

(د) فى ظل طريقة المحزون المستمر يجرى قيد نسوية بعد كل عملية بيع لتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، بينما ليس من الضرورى أن تتحدد تكلفة المردودات بعد

كل عملية رد بضاعة سبق بيعها .

(هـ) يعتبر حساب النقل للداخل من بنود الأصول ، بينما يعتبر حساب النقل للخارج من بنود المصروفات

(و) تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به في ظل طريقة المخزون الدورى عنها في ظل طريقة المخزون المستمر .

(ز) لا تختلف الحسابات التى تظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ظل طريقتى المخزون الدورى والمستمر

(ح) فى ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يدعو الى إجراء مجرد فعلى لعناصر المخزون للتأكد من وجودها

(ط) لا يمكن لشركة واحدة أن تستخدم طريقتى المخزون الدورى والمستمر فى آن واحد .

(ى) لا تختلف إجراءات تسجيل المبيعات فى ظل طريقتى المخزون الدورى والمستمر ، ويقتصر الاختلاف على تسجيل المشتريات

(ك) تستخدم طريقة المخزون الدورى لعناصر المخزون قليلة العدد وعالية الثمن على عكس طريقة المخزون المستمر .

(ل) يتحول مخزون أول الفترة والمشتريات خلال الفترة الى مصروفات فى نهاية الفترة باقئالها فى الحساب الختامى فى ظل طريقة المخزون الدورى ، وذلك على عكس الحال فى المخزون المستمر فإن رصيد مخزون البضائع فى آخر الفترة يظهر فى الميزانية العمومية كأصل متداول ولا يتم اقفاله

(م) يمكن حساب صافى المشتريات بالمعادلة التالية :

صافى المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون بداية

الفترة + اجمالى المشتريات - مردودات ومسموحات

المشتريات والخصم النقدى المكسب

السؤال الرابع

فم لتحديد الأكل من الأحداث التالية على كل من : تكلفه البضاعة المباعه

ومجمل الربح . صافي الربح

- (أ) اعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات .
 (ب) عدم تخصيص حساب مستقل لمردودات المبيعات وتخفيضها مباشرة من المبيعات .
 (ج) إثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات .
 (د) سقط سهواً تسجيل مشتريات آجلة بمبلغ ١٢٣٠٠ جنيه .
 (هـ) المغالاة في تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .
 (و) تسجيل تكلفة النقل للدخل على اعتبار أنها مصروفات نقل للخارج .
 (ز) تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الآجل والاقتصار على إثبات الخصم النقدي المكتسب فعلاً دون الخصم النقدي المفقود .
 (ح) المغالاة في تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية لها .
 (ط) خصم مصاريف النقل للخارج من إجمالي المبيعات في حساب المتاجرة .
 (ي) ائصال رصيد حساب تكلفة النقل للدخل في حساب الأرباح والخسائر .
 (ك) اعتبار مرتبات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الإدارية والتمويلية

ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل اجابة من الاجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية :

الحالة الأولى :

- إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٥٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٢٠٠ جنيه فإن
 (أ) صافي المشتريات لابد وأن يكون ١٠٩٤٠٠ جنيه
 (ب) تكلفة البضاعة المتاحة للبيع يجب أن تساوى ١١٠٨٠٠ جنيه
 (ج) تكلفة البضاعة المباعة تكون اكبر من صافي المشتريات بمقدار ١٠٩٠٠ جنيه
 (د) كل ما سبق .
 (هـ) لا شيء مما سبق

الحالة الثانية :

- إذا بلغت المبيعات النقدية ٢٨٠٠٠٠ جنيه والأحطة ٣٤٠٠٠٠ جنيه عن العام، وبلغت جملة المردودات المدينة بسعر البيع ٣١٠٠٠ جنيه وبالتكلفة ٢٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المسحوبات المدينة ١١٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المدس ٨٠٠٠ جنيه والخصم النقد المفقود ٥٠٠٠ جنيه فإن :

- (أ) يبلغ صافي المبيعات عن العام ٥٧٠٠٠٠ جنيه
 (ب) يزداد المخزون بتكلفة مردودات المبيعات ولكنه لا يتأثر بمسوحات المبيعات
 (ج) الخصم النقدي المدين هو خصم مسموح به للعملاء لدفعهم للسداد المبكر
 . بينما الخصم النقدي المفقود هو خصم كان من الممكن اكتسابه من الموردين
 ولكنه قد للسداد بعد فوات ميعاد اكتسابه .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .
 الحالة الثالثة :

إذا بلغ رصيد المخزون في بداية الفترة ٣٤٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المشتريات
 النقدية والآجلة خلال الفترة ٣٨٨٠٠٠ جنيه وبلغت تكلفة النقل للداخل ٦٠٠٠
 جنيه وبلغت مردودات ومسوحات المشتريات ١٩٠٠٠ جنيه وبلغ الخصم النقدي
 المكتسب فعلاً ٧٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المفقود ٢٠٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة
 مردودات المبيعات خلال العام ١٢٠٠٠ جنيه ، وبلغ رصيد حساب المخزون في نهاية
 الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) حساب المخزون يكون قد جمل مديناً بالمشتريات والنقل للداخل وتكلفة
 مردودات المبيعات وجعل دائناً بمردودات ومسوحات المشتريات والخصم النقدي
 المكتسب فعلاً والمفقود وتكلفة البضاعة المباعة .

- (ب) تبلغ تكلفة البضاعة المباعة فعلاً عن العام مبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه .
 (ج) ما لم توجد مردودات مبيعات لبلغت تكلفة البضاعة المباعة مبلغ ٣٧٢٠٠٠ جنيه .
 (د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الرابعة :

بلغ صافي المشتريات ٥٦٢٠٠٠ جنيه عن الفترة وبلغت تكلفة البضاعة المباعة
 ٥٧٢٠٠٠ جنيه عن الفترة ، وعند الجرد في نهاية الفترة وجد أن مخزون آخر الفترة
 يبلغ عدد وحداته ٢٠٠٠ وحدة ويترب على ذلك أن :
 (أ) نقص تكلفة مخزون آخر الفترة عن تكلفة مخزون أول الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .
 (ب) لو كانت تكلفة الوحدة من مخزون آخر الفترة ٥ جنيه لكانت تكلفة البضاعة
 المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه .

(ج) لو كانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه لبلغ مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة :

تم شراء بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه تسليم البائع بشروط ٢٢ ، ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم . وقد بلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه . وقد تم سداد تكلفة النقل نقداً ، كما تم سداد نصف قيمة البضاعة في موعد اكتساب الخصم . ويترتب على ذلك في ظل نظام المخزون المستمر .

(أ) أن صافي ما يجعل به حساب البضاعة مديناً بعد السداد الكامل يبلغ ١٢٢٤٠٠ جنيه حيث يجعل مديناً بمبلغ ١٢٦٠٠٠ جنيه ودائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(ب) أنه يترتب على هذه العملية خسائر فعلية تؤدي إلى نقص أرباح الفترة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه .

(ج) لو كان النظام المتبع هو نظام المخزون الدوري لجعل حساب الخصم التقدي المفقود مديناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه وحساب الخصم التقدي المكتسب دائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة :

قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الجلاء تسليم البائع وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه كما قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الرجاء تسليم للمشتري وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه أيضاً . ويترتب على ذلك :

(أ) يعتبر المبلغ الأول بمثابة تكلفة نقل للدخل يضاف إلى تكلفة البضاعة المشتراة ويحمله المشتري .

(ب) يعتبر المبلغ الثاني بمثابة مصاريف نقل للخارج وتعتبر من بنود المصاريف البيعية ويحمله البائع وعادة ما يكون سعر البيع قد تضمنته في صورة ضمنية .

(ج) يعوقف إعتبار تكلفة النقل بمثابة تكلفة أو مصاريف على حسب شروط التسليم ، وهي إذا تحملها المشتري تعتبر تكلفة وإذا تحملها البائع تعتبر مصروفاً .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم

الحالة السابعة

إذا كان نصف مشتريات منشأة ما آجلة بشروط ١٠ / ٤ أيام صافي ٣٠ يوم وكانت تسدد في موعد اكتساب الخصم وكان نصف مبيعات نفس المنشأة آجلة وبنفس الشروط وكان كل العملاء يقومون بالسداد في موعد اكساب الخصم ، فإنه :

(أ) تساوى قيمة الخصم النقدي المكتسب مع قيمة الخصم النقدي المسموح به إذا كانت قيمة المشتريات الآجلة تساوى قيمة المبيعات الآجلة

(ب) ما دام هامش الربح موجباً ولم يحدث تراكم في المخزون فإن قيمة الخصم المسموح به يلزم أن تزيد عن قيمة الخصم النقدي المكتسب

(ج) إذا كانت البضاعة التي يتم شرائها بمبلغ ١٠٠ جنيه يتم بيعها بمبلغ ١٥٠ جنيه ولم يختلف مخزون أول الفترة عن مخزون آخر الفترة فإن قيمة الخصم النقدي المسموح به تبلغ ١٥٠ £ من قيمة الخصم النقدي المكتسب .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثالثاً التمارين :

التمرين الأول

إليك بعض المعاملات التي تمت بين شركة الهدى وشركة النجاح التجاريةتين خلال أسبوعين :

١٤ مايو قامت شركة الهدى بشراء بضاعة على الحساب من شركة النجاح بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٨ / ٣ أيام ، صافي ٢٥ يوم وقد قامت شركة النجاح بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الهدى والبالغ قدرها ٢٤٠٠ جنيه .
١٥ مايو سددت شركة الهدى لشركة النجاح تكلفة نقل البضاعة المشتراة في اليوم السابق .

٢٠ مايو اشترت شركة الهدى من شركة النجاح بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تسليم محل المشتري بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الهدى بسداد مشتريات يوم ٥ / ١٤

٢٢ مايو قامت شركة الهدى بشراء بضاعة من شركة النجاح يبلغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ٦٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٨ ، ٢٤ على التوالى وبشروط ٢٢ ، ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٢٣ مايو ردت شركة الهدى لشركة النجاح بضاعة قيمتها ٩٠٠٠ جنيه من مشتريات يوم ٢٠ / ٥ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقى البضاعة المشتراة فى نفس اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل وقد وافقت شركة النجاح على منح التخفيض المطلوب .

٢٥ مايو طلبت شركة النجاح من شركة الهدى إسترداد بعض البضائع التى تم إرسالها إليها فى يوم ٢٢ / ٥ والبالغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ٣٠٠٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر مقابل إرسال بضائع بدلاً منها بنفس القيمة دون خصم تجارى بشروط ٢٢ / ٧ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢٧ مايو وافقت شركة الهدى على طلب شركة النجاح وردت البضائع المطلوب إستردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة النجاح والبالغ قدرها ١٩٦٠ جنيه . كما تلمت البضاعة البديلة ، وبلغت مصاريف النقل المستحقة عليها ٢٤٤٠ جنيه . وفى نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ٢٠ / ٥ .

المطلوب :

- ١ - بفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدورى ، قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما .
- ٢ - بفرض أن سعر البيع النهائى يتحدد فى شركة النجاح على أساس التكلفة + ٢٥ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما (سعر البيع النهائى هو السعر الذى يتحمله العميل فى فواتير البيع بعد إستبعاد الخصم التجارى) .

التصمين الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة عبد الحميد التجارية خلال شهر ديسمبر .
٣ ديسمبر تكونت الشركة برأس مال قدره ٨٠٠٠٠ جنيه عبارة عن بضاعة

١٦٤٠٠ جنيه ، أثاث وتركيبات ٣٢٠٠ جنيه ، سيارات بيع وتوزيع ٤٤٠٠ جنيه ، والباقي نقداً .

٦ ديسمبر إشتريت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ١٠ / ٢٢ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة النقل المسددة نقداً ١٠٠ جنيه .

٨ ديسمبر باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧٠٠ جنيه بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ١٤٠٠ جنيه بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١٠ / ٢٣ يوم ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ٩٠ جنيه

١٠ ديسمبر إشتريت بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ١٢٠٠٠ بخصم تجارى ٢١٠ ، ٧٥ ، على التوالى وبشروط ١٠ / ٢٣ يوم ، صافى ٣٠ يوم تسليم محل المشتري .

١٤ ديسمبر قامت بسداد مشتريات يوم ١٢ / ٦ نقداً .

١٨ ديسمبر بلغت مبيعات البضاعة ١٤٤٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١٠ / ٢٢ أيام صافى ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٠٢٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشتري والبالغ قدرها ١٧٨ جنيه .

٢٢ ديسمبر حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢ / ٨ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢ / ٨ ٢٤٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ١٦٠٠ جنيه

٢٨ ديسمبر ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢ / ١٠ تبلغ قيمتها فى قوائم الأسعار ٤٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض إضافى فى سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ٣٠٣٢ جنيه وسددت حاب المورد من مشتريات ذلك اليوم . ٣٠ ديسمبر حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢ / ١٨ .

المطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات مقارنة فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر ، والمخزون الدورى .

٢ - تصوير الحسابات اللازمة في ظل طريقة المخزون الدوري ، وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر وحساب المخزون في ظل طريقة المخزون المستمر .

٣ - إعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتاجرة عن الشهر .

التمرين الثالث :

تكونت شركة عبد الوهاب التجارية في ١٩٩٣/٧/١ برأس مال نقدي قدره ٥٠٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ١٤٠٠٠ جنيه ، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ١١٠٠٠ جنيه ، قام عبد الوهاب بتقديمها جميعاً للشركة في ذلك التاريخ

٢ يوليو قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه نقداً تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم نقدي قدره ٢٢ من المبلغ السابق ، وبلغت تكلفة النقل المستحق ١٠٥٠ جنيه .

٥ يوليو باعت الشركة بضائع نقداً بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٢٥٠٠٠ جنيه، بشروط بيع ٢٣ ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

٩ يوليو بلغت المردودات من مبيعات يوم ٧/٥ التقديمية ١٥٠٠ جنيه ، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ١٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة ، وقلّرت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

١٢ يوليو قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ١٨٥٠٠ جنيه بشروط ٢٢ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

١٤ يوليو حصلت الشركة من مبيعات يوم ٧/٥ الآجلة ما يوازي مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٧/٢ .

١٧ يوليو ردت الشركة من مشتريات ٧/١٢ ما قيمته ٣٥٠٠ جنيه للموردين وسددت ما يوازي ٧٥٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم .

٢٢ يوليو باعت الشركة نقداً بضائع تبلغ قيمتها طبقاً لقاائمة أسعار البيع ٢٢٥٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢١٢ ، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه

بشروط ٢٢ ٥ أيام ، صافى ٣٠ يوم .
 ٢٣ يوليو وقد حصلت الشركة مبلغ ٧٥٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٧/٥ وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٧/٢٢ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .
 ٢٥ يوليو سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٧/١٢ .
 ٣٠ يوليو سددت الشركة إيجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٢٢٥ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفى إدارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ٧٢٥ جنيه ، والمياه والإنارة المستحقة عن الشهر ٦٥ جنيه ، وحصلت من العملاء من مبيعات يوم ٧/٢٢ مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .
- ٢ - قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر .
- ٣ - بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدورى ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .
- ٤ - قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذلك حساب صافى المبيعات ، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه فى المطلوب الأول .

الفصل الثامن

فى ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى المشروعات التجارية

١ - المقدمة وخطة الفصل :

إنّضح لنا فى الفصل السابق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع فى المشروعات التجارية ، كما تعرضنا لكيفية قياس مجمل الربح المحاسي . هذا ولا تقتصر عمليات المشروعات التجارية على شراء وبيع البضائع ، كما لا تقتصر مصروفات هذه المشروعات على تكلفة البضاعة المباعة فقط . إلا أنه يمكن القول أن باقى العملية الأخرى التى تقوم بها المشروعات التجارية لا تخرج فى معالجتها محاسبياً عما سبق ذكره فى الفصول المتقدمة بالباب السابق . ولزيد من الإيضاح وإستكمالاً للدوره المحاسبية فى المشروعات التجارية سوف نخصص هذا الفصل لشرح بنود الإيرادات والمصروفات الأخرى بخلاف المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وذلك من خلال ورقة العمل للملازمة لذلك . كما سوف نعرض أيضاً كيفية تحديد وقياس نتائج الأعمال فى المشروعات التجارية وتصوير مركزها المالى .

٢ - أقسام الإيرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية :

نأتى الإيرادات للمشروعات التجارية أساساً من عمليات بيع البضاعة للعملاء وبذلك فتمثل مبيعات البضاعة الجزء الأكبر والهام من الإيرادات . ويطلق على الإيرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لإيرادات المشروع « إيرادات العمليات » بينما تسمى الإيرادات الفرعية الأخرى التى تنتج عن عمليات عرضية وغير رئيسية فى نشاط المشروع ، الإيرادات المتنوعة . وتمثل المبيعات إيرادات العمليات فى المشروعات التجارية البحتة ، بينما تطوى الإيرادات المتنوعة على

ما يحصل عليه المشروع من إيرادات بخلاف المبيعات . ومثال ذلك الإيجار الدائن ، والفوائد الدائنة ، والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة ، العمولات ، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للإيرادات ، والتي تمثل فى مجموعها جزءاً بسيطاً نسبياً من الإيرادات الكلية للمشروع .

وتنقسم المصروفات فى المشروعات التجارية إلى عدة أقسام كالآتى :

١ - تكلفة البضاعة المباعة : وعادة ما تمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروع ، وقد سبق التعرض لها بالتفصيل .

٢ - المصاريف اليعية : وتتطوى على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة . فهى تتضمن مرتبات وأجور موظفى وعمال البيع والتوزيع ، عمولات البيع والتوزيع ، مصاريف إنتقال عمال البيع والتوزيع ، إيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع ، إهلاك الأثاث والتراكيبات والمبائى والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع ، نقل المبيعات للعملاء ، مصاريف الدعاية والإعلان ، مصاريف التأمين ، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى .

٣ - المصاريف الإدارية والتمويلية : وتشتمل على المصروفات التى تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين ، إهلاك أثاث الإدارة ، المياه والإنارة المستظمة فى الإدارة ، أجور ومرتبات عمال وموظفى الإدارة ، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستظمة ، إيجار مبنى الإدارة أو الإهلاك الخاص به ، الديون المعدومة ، الفوائد المدينة ، وكل المصروفات التى لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع .

هنا وتتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات فى حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأوضحنا فى الفصل السابق . أما مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية والتمويلية (يطلق على الأخيرة فى بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والإيرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافى الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية . ومعنى آخر فإن الحساب الختامى الذى سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم فى الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

٣ - ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية :

سوف نستعرض في هذا البند لكيفية إعداد ورقة العمل وإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في منشأة تجارية . وسوف نتناول ذلك على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري ، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال أكثر سهولة بلا شك . وسوف نعتمد إلى حد كبير على المعلومات المستقاة من الباب السابق بخصوص ميكانيكية إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات . ولنغرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالي :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما كانت عليه في ١٩٩٢/١٢/٣١ قبل إجراء التسويات لشركة السعادة التجارية (بالجنه) : أثاث وتركيبات ١٢٣٥٠ ، سيارات توزيع ١٦٦٥٠ ، مواد ومهمات ١٥٠٠ ، مخزون البضائع في ١/١ ٢٢٦٠٠ ، عملاء ٣٣٩٠٠ ، أوراق قبض ١٢٠٠٠ ، نقدية بالبنك والخزينة ٤٨٥٠٠ ، رأس المال ٧٥٠٠٠ ، أرباح محجوزة ؟ ، موردون ٢٣٥٠٠ ، دائنون مختلفون ١٠٤٠٠ ، أجور مستحقة ١٦٠٠ ، إيجار مقدم ٨٤٠٠ ، مخصص إهلاك أثاث ٦٢٥٠ ، مخصص إهلاك سيارات ٤٥٠٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٣٤٠٠ ، مشتريات ٩٧٦٠٠ ، مبيعات ١٥٢٧٥٠ ، مردودات مشتريات ٤١٠٠ ، مردودات مبيعات ٧٢٥٠ ، مسموحات مشتريات ٣٥٠٠ ، مسموحات مبيعات ٢٢٠٠ ، خصم نقدي مسموح به ٣٣٠٠ ، خصم نقدي مكتسب ٢١٠٠ ، خصم نقدي مفقود على المشتريات ١٣٤٠ ، نقل للداخل ٥٤٠٠ ، مصاريف نقل للخارج ٣٢٠٠ ، أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ١٤٦٦٠ ، أجور ومرتبات إدارية ٤٥٥٠ ، عمولات بيع وتوزيع ٢٤٥٠ ، مصاريف دعائية وإعلان ١٢٠٠ ، تأمين ضد الحريق ٦٥٠ جنه

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة في نهاية الفترة :

- ١ - يبلغ الإهلاك السنوي للأثاث والتركيبات ٧٥٠ جنه وللسيارات ١٥٠٠ جنه ويرغب في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠ جنه ، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٩٠٠ جنه .
- ٢ - الإيجار المقدم تم سداده في ١/١ لينظي ستين ويخصص $\frac{٢}{٤}$ المبنى المستأجر لعمليات البيع والتوزيع والباقي تشغله الإذرة .

٣ - الأجر المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجعل بها حساب أجر عمال البيع والتوزيع مدينياً عند السداد .

٤ - تبلغ البضاعة الموجودة فعلاً في نهاية العام بالجرد الفعلي ١٢٦٠٠ جنيه .
وعلى أساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم أولاً بإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، من واقع أرصدة الحسابات قبل إجراء التسويات ، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق توضيحاً لمفهوم الأرصدة المدينة والدائنة وعلاقة بعض الأرصدة ببعض الآخر ، ونقوم بعد ذلك بإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وإعداد الحسابات الختامية .

شركة السعادة التجارية

ميزان المراجعة في ١٢/٣١ / ١٩٩٢

أرصدة مدينة	أرصدة حاسبة	الملاحظات	ملاحظات
١٢٣٥٠	٦٢٥٠	أثاث وتراكيب ومخصص لإهلاك	الإهلاك السنوي ٧٥٠ جنيه
١٦٦٥٠	٤٥٠٠	سيارات لتوزيع ومخصص لإهلاك	الإهلاك السنوي ١٥٠٠ جنيه
١٥٠٠		مواد ومهمات	استخدم منها ٩٠٠ جنيه
٢٢٦٠٠		سفر ١/١ بنالغ	آخر المدة ١٢٦٠٠ جنيه
٣٣٩٠٠	٣٤٠٠	علاء ومخصص ديون	يزاد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه
		مشكوك فيها	
١٢٠٠٠		أوراق قبض	
٤٨٥٠٠		تقدمة بالبنك والمخزينة	
	٧٥٠٠٠	رأس المال	
	١٢٦٠٠	أرباح مسجورة	تتم حسابي لحسابي الميزان
	٢٣٥٠٠	موردون	
	١٠٤٠٠	مالكون مختلفون	
	١٦٠٠	أجر مستحقة	تم سدادها جميعاً على حـ
			أجر البيع والتوزيع
			مخصص مستحق $\frac{1}{4}$ محاسب بيع
٨٤٠٠		إيجار مقدم	
٩٣٦٠٠	١٥٢٧٥٠	مشتريات ومبيعات	
٧٢٥٠	٤١٠٠	مردودات مشتريات ومردودات	
		مبيعات	
٢٢٠٠	٣٥٠٠	مسموحات مشتريات ومسموحات	
		مبيعات	
٣٣٠٠	٢١٠٠	عصم نقدي	

مخصص تقديري مفقود على المشتريات	١٣٤٠
نقل للداخل	٥٤٠٠
مصاريف نقل للخارج	٣٢٠٠
أجور ومرتبات عمال البيع والترويج	١٤٦٦٠
أجور ومرتبات إدارية	٤٥٥٠
عمولات بيع وتوزيع	٢٤٥٠
مصاريف دعائية وإعلان	١٢٠٠
ضمان ضد السرقة	٦٥٠
	٢٩٩٧٠٠
	٢٩٩٧٠٠

وقد أضفنا في ميزان المراجعة خاتمة للملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التي تستوجب إجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن نسهو على البعض منها . وقد إستقينا هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض إجراء التسويات (وهي معطاه في مثالنا الحالي)

هذا كما تعمدنا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات . بل أظهرنا أرصدة بعض الحسابات في صورة مزدوجة على نفس السطر ، ذلك لظهور العلاقة بينها . فرصيد الآثاث والتركيبات مدين لأنه يمثل أصل من الأصول بينما مخصص إهلاك الآثاث والتركيبات دائن لأنه يمثل مجمع ما تم تحميله لإيرادات السنوات السابقة عن خدمات الأصول المستفدة في عملياتها . وقد سبق أن ذكرنا أن مخصص الإهلاك يظهر إما في جانب الخصوم من الميزانية أو مطروحاً من رصيد الأصل المعين في جانب الأصول . ويطلق على مخصص إهلاك الأصل ، الحساب المضاد للأصل Contra Asset Account . وحيث أن رصيد الأصل يكون مدينا بطبيعته فإن الحساب المضاد (مخصص الإهلاك) الخاص به يكون دائماً بطبيعته . وما ينطبق على الآثاث والتركيبات ينطبق على السيارات والعملاء ، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة .

ومن قراءة الميزان نجد أيضاً أن رصيد حساب المشتريات ورصيد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر . ولا بد من أننا الآن لدينا المقدرة على التمييز بين كل من الحسابين ، ونستطيع أن نحدد الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريات من الأصول

(إلى أن يتم تحويلها إلى مصروفات) ومن ثم فرصيدها لا بد وأن يكون هو المدين ، والمبيعات من الإيرادات ورسيدتها يكون هو الدائن طبعاً . ويتعكس الأمر بالنسبة لمردودات المشتريات ومردودات للمبيعات ، فالأولى رصيدها دائن (لأنها عكس المشتريات) ، والثانية رصيدها مدين . وما ينطبق على المردودات يسرى على المسموحات والخصم التقدي . فالخصم التقدي المكتسب على المشتريات الآجلة يؤدي إلى تخفيض تكلفتها ومن ثم فرصيده دائن ، بينما الخصم التقدي المسموح به على المبيعات الآجلة يؤدي إلى إنقاص قيمتها (وهي إيرادات) وبالتالي فرصيده مدين . والواقع أنه كان من الممكن الاكتفاء في خاتمة البيان بذكر لفظة مردودات أو مسموحات ، كما فعلنا بالخصم التقدي . وبكفي ذلك للتعرف على كونها مردودات مشتريات أو مردودات مبيعات من تحديد طبيعة الرصيد المقابل لها . فإذا كان الرصيد مديناً فهي مردودات (أو مسموحات) مبيعات ، وإذا كان الرصيد يقع في الجانب الدائن فهي مردودات (أو مسموحات) مشتريات .

٣ - (أ) ورقة العمل وإجراء التسويات :

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التي يجب إجراؤها على لرصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم إعداد ورقة العمل كما هي موضحة بالصفحات التالية . وقد ظهر في ورقة العمل ثمانى تسويات كالآتي :

١ - تسوية حساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات بالإهلاك عن العام حيث جعل حساب إهلاك الأثاث والتركيبات مديناً بمبلغ ٧٥٠ جنيه وحساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات دائناً ، وبذلك يصبح رصيد حـ/ المخصص دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه ، كما هو واضح في ميزان المراجعة بعد التسويات . وبفضل حساب إهلاك الأثاث والتركيبات (وهو حساب مصروف) في الحسابات الختامية كما سوف يرد حالاً ، أما حساب المخصص فيظهر في الميزانية العمومية .

٢ - تسوية حساب مخصص إهلاك السيارات بنفس طريق تسوية حساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات .

٣ - تخفيض رصيد حساب المواد واللمهات المستخدمة باعتبارها قد تحولت إلى

مصرفات . وقد جعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مدیناً (حساب مصرف) ، وحساب المواد والمهمات دائناً (حساب أصل) بمبلغ ٩٠٠ جنيه قيمة المواد والمهمات المستخدمة . ويقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة فى الحسابات الختامية .

٤ - زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ٥٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصرف) مدیناً وجعل حساب المخصص دائناً . ويقفل حساب الديون المشكوك فيها فى الحسابات الختامية ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها فى الميزانية بالرصيد الجديد ٣٩٠٠ جنيه .

٥ - إقفال حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات (وهى أرصدة مدينة) ، ومردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم النقدى المكتسب (وأرسلتها دائنة) فى حساب تكلفة البضاعة المباعة . ويعتبر توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة هنا ضرورياً حتى يمكن إظهار مخزون آخر الفترة فى الميزانية العمومية ، كما هو واضح من التسويات التالية . ويمكن بالرغم من ذلك ، أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة فى حساب المتاجرة تفصيلاً كما سوف نرى فيما بعد .

٦ - إثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة الذى تم توسطه لهذا الغرض بها ، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة مدیناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه .

٧ - إقفال الأجور المستحقة فى أجور ومرتبآت البيع والتوزيع حيث جعل الأخير مدیناً بها عند السداد ، ولذلك جعلنا حساب الأجور المستحقة مدیناً بالمبلغ (١٦٠٠ جنيه) مقابل جعل حساب أجور ومرتبآت بيعية دائناً .

٨ - تسوية حساب الإيجار المقدم بما يوازى خدمات البنى المستأجر التى إستفادت منها السنة المالية ، حيث يغطى الإيجار المقدم ستين إعتباراً من بداية السنة المالية . ولهذا الغرض جعلنا حساب الإيجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع مدیناً بمبلغ ٣١٥٠ جنيه ($\frac{2}{4}$ إيجار البنى عن سنة) ، والإيجار المتعلق بالعمليات الإدارية مدیناً بمبلغ ١٠٥٠ جنيه ($\frac{1}{4}$ إيجار البنى عن سنة) مقابل جعل حساب الإيجار المقدم دائناً بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه (نصف الإيجار المقدم عن ستين) . ويعتبر كل من حسابى الإيجار من حسابات المصروفات ، أما رصيد حساب الإيجار المقدم (٤٢٠٠) فيظهر فى الأصول فى الميزانية .

شركة المعادة التجارية

ورقة العمل عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٢ / ١٢ / ٣١

التسويات		ميزان المراجعة		الحسابات
دالـر	مليون	دالـر	مليون	
(١) ٥٧٠		٦٢٥٠	١٢٣٥٠	أثاث وتركيبات ومنصهر إهلاك
(٢) ١٥٠٠		٤٥٠٠	١٦٦٥٠	السيارات ومنصهر إهلاك
(٣) ٩٠٠			١٥٠٠	مواد ومهمات
(٥) ٢٢٦٠٠			٢٢٦٠٠	مخزون بضائع ١/١
(٤) ٥٠٠		٣٤٠٠	٢٣٩٠٠	عملاء ومنصهر ديون
			١٢٠٠٠	أوراق قبض
			٤٨٥٠٠	تقديـة
		٧٥٠٠٠		رأس المال
		١٢٦٠٠		أرباح محجوزة
		٢٣٥٠٠		موردون
		١٠٤٠٠		دائون مستطوفون
	(٧) ١٦٠٠	١٦٠٠		أجور مستحقة
(٨) ٤٢٠٠			٨٤٠٠	إيجار مقدم
(٥) ٩٧٦٠٠		١٥٢٧٥٠	٩٧٦٠٠	مشتريات ومبيعات
	(٥) ٤١٠٠	٤١٠٠	٧٢٥٠	مردودات
	(٥) ٣٥٠٠	٣٥٠٠	٢٢٠٠	محمولات
	(٥) ٢١٠٠	٢١٠٠	٣٣٠٠	خصم تقديـ
			١٣٤٠	خصم تقديـ مفقود
(٥) ٥٤٠٠			٥٤٠٠	نقل للداخل
			٣٢٠٠	مصاريف نقل للخارج
(٧) ١٦٠٠			١٤٦٦٠	أجور ومزريات يمية
			٤٥٥٠	أجور ومزريات إدارية

شركة السعادة التجارية

ورقة العمل عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١ / ١٩٩٢

ميزان المراجعة بعد التصحيحات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
دالـر	مليون	دالـر	مليون	دالـر	مليون
٧٠٠٠	١٢٣٥٠			٧٠٠٠	١٢٣٥٠
٦٠٠٠	١٦٦٥٠			٦٠٠٠	١٦٦٥٠
	٦٠٠				٦٠٠
	—				—
٣٩٠٠	٣٣٩٠٠			٣٩٠٠	٣٣٩٠٠
	١٢٠٠٠				١٢٠٠٠
	٤٨٥٠٠				٤٨٥٠٠
٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠	
١٢٦٠٠				١٢٦٠٠	
٢٣٥٠٠				٢٣٥٠٠	
١٠٤٠٠				١٠٤٠٠	
	—				—
	٤٢٠٠				٤٢٠٠
		١٥٢٧٥٠		١٥٢٧٥٠	
			٧٢٥٠		٧٢٥٠
			٢٢٠٠		٢٢٠٠
			٣٣٠٠		٣٣٠٠
			١٣٤٠		١٣٤٠
			—		—
			٣٢٠٠		٣٢٠٠
			١٣٠٦٠		١٣٠٦٠
			٤٥٥٠		٤٥٥٠

			٢٤٥٠	عمولات بيعية
			١٢٠٠	مصاريف دعوية وإعلان
			٦٥٠	تأمين ضد الحريق
		٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠	
	(١) ٧٥٠			إهلاك آلات وتركيبات
	(٢) ١٥٠٠			إهلاك سيارات
	(٣) ٩٠٠			مواد ومهمات مستخدمة
	(٤) ٥٠٠			ديون مشكوك فيها
(٦) ١٢٦٠٠	(٥) ١١٥٩٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٦) ١٢٦٠٠			مخزون بضائع ١٢/٣١
	(أ) ٣١٥٠			إيجار : يبي
	(أ) ١٠٥٠			إتارى
١٤٢٥٠	١٤٢٢٥٠			
				صافي أرباح العام

			٢٤٥٠	٢٤٥٠
			١٢٠٠	١٢٠٠
			٦٥٠	٦٥٠
			٧٥٠	٧٥٠
			١٥٠٠	١٥٠٠
			٩٠٠	٩٠٠
			٥٠٠	٥٠٠
			١٠٣٣٠٠	١٠٣٣٠٠
	١٢٦٠٠			١٢٦٠٠
			٣١٥٠	٣١٥٠
			١٠٥٠	١٠٥٠
			٢٩١١٥٠	٢٩١١٥٠
٢٤٠٠			٢٤٠٠	
١٤٠٨٠٠	١٤٠٨٠٠	١٥٢٧٥٠	١٥٢٧٥٠	

هذا ويوضح القيد التالي أرقام التسويات كما وردت في ورقة العمل حتى
يمكن الرجوع إليها . والواقع أنه كان في الإمكان إجراء قيد تسوية مستقل لكل
واحدة من هذه التسويات الثمانية .
ويمكن إثبات هذه التسويات بالقيد المركب التالي :

من المذكورين :		
(١)	حـ/ إهلاك الأثاث والتركيبات	٧٥٠
(٢)	حـ/ إهلاك السيارات	١٥٠٠
(٣)	حـ/ مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
(٤)	حـ/ الديون للشركاء فيها	٥٠٠
(٥)	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	١١٥٩٠٠
(٥)	حـ/ مردودات المشتريات	٤١٠٠
(٥)	حـ/ مسوحات المشتريات	٣٥٠٠
(٥)	حـ/ الخصم التقدي المكتسب	٢١٠٠
(٦)	حـ/ مخزون آخر الفترة	١٢٦٠٠
(٧)	حـ/ أجر مستحق	١٦٠٠
(٨)	حـ/ الإيجار	٤٢٠٠

إلى المذكورين :		
(١)	حـ/ خصم إهلاك أثاث وتركيبات	٧٥٠
(٢)	حـ/ خصم إهلاك سيارات	١٥٠٠
(٣)	حـ/ مواد ومهمات	٩٠٠
(٤)	حـ/ خصم ديون شركاء فيها	٥٠٠
(٥)	حـ/ مخزون أول الفترة	٢٢٦٠٠
(٥)	حـ/ المشتريات	٩٧٦٠٠
(٥)	حـ/ النقل للداخل	٥٤٠٠
(٦)	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	١٢٦٠٠
(٧)	حـ/ أجر ومربح بيع	١٦٠٠
(٨)	حـ/ إيجار مقدم	٤٢٠٠

إثبات التسويات الخاصة بالفترة في ١٩٩٢ / ١٢ / ٣١

٣ - ب - إعداد حساب المتاجرة ، وأجراء قيود الإقفال للحسابات التي تظهر فيه :

أوضحنا في الفصل المتقدم أن الهدف من إعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الإجمالي Gross Margin الناتج من عمليات شراء وبيع البضائع .

وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الإضافة إلى تكلفة البضاعة المباعة التي أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة للعملاء بأسعار مختلفة (عادة ما تكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة . ويتأني ذلك عن طريق مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات . وقد جرت العادة أن يظهر في حساب للتجارة - في ظل طريقة المخزون الدئري . تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافي المبيعات ، ذلك لأن هذه التفاصيل قد تكون أكثر فائدة من إظهار رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وآخر يمثل صافي المبيعات . ويترتب على ذلك أن الجانب المدين من حساب التجارة يظهر كل التسويات التي تظهر في حساب تكلفة البضاعة المباعة - إذا تم توسيطه - في ظل طريقة المخزون الدئري . ويظهر حساب التجارة كما يتم تصويره من واقع ورقة العمل لمثلنا الجارى في الصفحة التالية .

وكما سبق أن أوضحنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد بأرصدة سبعة حسابات رئيسية هي :

حـ / مخزون بضائع ١ / ١ ، حـ / مشتريات بضائع ، حـ / نقل للداخل ، وهذه الحسابات الثلاثة تقفل في حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب التجارة) يجعلها دائنة وجمل حـ / تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب التجارة) مديناً بها ولذلك فهي تظهر في الجانب المدين من حـ / التجارة بإشارة موجبة ، لأنها حسابات أصول (حتى تاريخ اقفالها) وأرصدها مدينة بطبيعتها . أما حـ / مردودات المشتريات ، و حـ / مسموحات المشتريات ، و حـ / الخصم المكتسب فتقفل في حـ / تكلفة البضاعة المباعة (أو حـ / للتجارة) يجعلها مدينة وجمل حـ / تكلفة البضاعة (أو حـ / للتجارة) دائناً بها . وذلك لأن أرصدة هذه الحسابات دائنة بطبيعتها . ولما كانت هذه الحسابات (ذات الأرصدة الدائنة) تظهر في الجانب المدين من حـ / التجارة فإنها تخصم في هذا الجانب . أى توضع بإشارة سالبة (الرصيد المدين هو رصيد دائن بالسالب) . ويؤدى المجموع الجبرى لأرصدة الحسابات الستة إلى تحديد تكلفة البضاعة التي إتيحت للبيع خلال الفترة المحاسبية . ويأخذ دور الحساب السابع وهو حـ / مخزون آخر الفترة (١٢ / ٣١) ليحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها فعلاً من البضائع التي كانت متاحة للبيع خلال الفترة . وبالعرف على مقلد تكلفة

شركة السعادة التجارية

حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١

مدين		دائن	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٢٦٠٠	١٥٢٧٥٠	إجمالي المبيعات	
		يخصم :	
		مردودات مبيعات	٧٢٥٠
		مسموحات مبيعات	٣٧٠٠
		خصم سمح به	٣٣٠٠
	١٢٧٥٠		
		صافي المبيعات	
			١٤٠٠٠٠
٩٧٦٠٠	١٠٣٠٠٠	مخزون بضائع ١/١	
٥٤٠٠		مشتريات بضائع	
		نقل للذات	
		مجموع	
		يخصم :	
		مردودات	٤١٠٠
		مشتريات	
		مسموحات	٣٥٠٠
		مشتريات	
		٢١٠٠ خصم مكتب	
٩٧٠٠		صافي تكلفة للمشتريات	
		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	
		يخصم :	
		مخزون بضائع ١٢/٣١	
		تكلفة البضاعة المتاحة	
		عن العام	
		سجل المبيعات (بقفل	
		في حساب الأرباح	
		والخسائر	
			٣٦٧٠٠
			١٤٠٠٠٠

هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية ، ويخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ، لتعرف على تكلفة ما تم بيعه فعلاً خلال الفترة . وبالتالي فيجعل ح/ا مخزون آخر الفترة مديناً (وهو من حسابات الأصول) ويجعل حساب تكلفة البضاعة المتاحة (أو حساب المتاجرة) دائناً . ويجب مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد إثبات لوجوده وليس قيد ائفال لرصيده الموجود فعلاً. ففى ظل طريقة المخزون الدوري ، ينشأ رصيد / مخزون آخر الفترة فى نهايتها ،

ولا يقل في نهايتها . ويوضح النموذج البسط الموضح في الصفحة التالية أثر هذه الحسابات السبعة على تكلفة البضاعة المباعة (أو الجانب المدين من ح/ المتاجرة)
 وحيث أننا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة في ورقة العمل لأغراض إجراء التسويات الخاصة بها ، وتم فيها إقتال الحسابات الست الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإثبات مخزون البضاعة في ١٢/٣١ ، فإن قيود الإقفال الخاصة بحساب المتاجرة في هذه الحالة تقتصر على الآتي :

١٠٣٢٠٠ من ح/ حساب للمتاجرة
 ١٠٣٢٠٠ إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة
 إقتال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفصيلها في
 قيد التسويات وفي حساب المتاجرة

١٥٢٧٥٠ من ح/ إجمالي للمبيعات
 ١٥٢٧٥٠ إلى ح/ للمتاجرة
 إقتال إجمالي للمبيعات عن العلم في حساب للمتاجرة

ح/ تكلفة البضاعة المباعة (طريقة المخزون الدوري)
 أو الجانب المدين من ح/ المتاجرة

الرصيد	حاصل	مدين	بيان
٢٢٦٠٠	٢٢٦٠٠		ح/ مخزون بدائع أول البدء بحسب دفاتر برصيد ١/١
١٢٠٢٠٠	٩٧٦٠٠		ح/ مشتريات البضائع بحسب دفاتر ١٢/٣١ برصيد
١٢٥٦٠٠	٥٤٠٠		ح/ النقل للدخل بحسب دفاتر برصيد ١٢/٣١
١١٣٠٠٠	١٢٦٠٠		ح/ مخزون بدائع آخر البدء بحسب دفاتر برصيد المبرد في ١٢/٣١
١٠٨٩٠٠	٤١٠٠		ح/ مبيعات المشتريات بحسب دفاتر برصيد ١٢/٣١
١٠٥٤٠٠	٢٥٠٠		ح/ مبيعات المشتريات بحسب دفاتر برصيد ١٢/٣١
١٠٣٢٠٠	٢١٠٠		ح/ الخصم المكتسب بحسب دفاتر برصيد ١٢/٣١
			الرصيد المدين الذي يمثل تكلفة البضاعة المباعة من الفترة المحاسبية

١٢٧٥٠	من حـ/ المتاجرة
	إلى مذكورين .
٧٢٥٠	حـ/ مردودات المبيعات
٢٢٠٠	حـ/ مسموحات المبيعات
٢٣٠٠	حـ/ خصم مسموح به
	إتقال الحسابات بمالية فى حساب المتاجرة

أما إذا لم تقفل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات (التسويات التى تحمل رقم (٥) ، (٦) فى قيد التسوية المركب وورقة العمل) فى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة بصفة رسمية ضمن قيود التسوية ، كما سبق أن أوضحنا ، فإن قيو الإقفال الخاصة بالحسابات التى تظهر فى الجانب المدين من حـ/ المتاجرة تكون كالآتى :

١٢٥٦٠٠	من حـ/ المتاجرة
	إلى مذكورين :
٢٢٦٠٠	حـ/ مخزون بضائع ١/١
٩٧٦٠٠	حـ/ مشتريات بضائع
٥٤٠٠	حـ/ نقل للداخل

	من مذكورين :
٤١٠٠	حـ/ مردودات مشتريات
٣٥٠٠	حـ/ مسموحات مشتريات
٢١٠٠	حـ/ خصم مكتسب
١٢٦٠٠	حـ/ مخزون بضائع ١٢/٣١
٢٢٣٠٠	إلى حـ/ المتاجرة

ويحل هذان القيدان محل القيد الأول الخاص بإتقال تكلفة البضاعة المباعة فى حـ/ المتاجرة .

وبمقارنة جانبي حساب المتاجرة يتحدد هامش الربح الإجمالى الناتج عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ، والذي يتاح لتغطية المصاريف المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الأرباح الصافية المستهدفة ، وتتم هذه العملية الأخيرة فى حساب آخر يطلقو

عليه حساب الأرباح والخسائر ، ومن ثم يصبح من الضروري إقفال رصيد حساب المتاجرة من مجمل ربح (أو مجمل خسارة) في حساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي .

٣٦٧٠٠ من حـ/ المتاجرة

٣٦٧٠٠ إلى حـ/ الأرباح والخسائر

إقفال مجمل الربح عن العام في حـ/ الأرباح والخسائر .

ويكون القيد عكسياً إذا حققت المنشأة خسائراً .

٣ - ج - إعداد حساب الأرباح والخسائر وإجراء الإقفال للحسابات التي تظهر فيه :

يهدف حساب الأرباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية . وبالتالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وكل الخسائر التي يتحملها المشروع خلالها ، كما يظهر كل الإيرادات الفرعية الأخرى للمشروع بالإضافة إلى مجمل الربح (أو مجمل الخسائر) المنقول إليه من حساب المتاجرة . وبعد إجراء المقابلة (أو المقاصة) بين المصروفات والإيرادات المتاحة لتغطيتها تتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية . وسوف نقوم أولاً بإعداد حساب الأرباح والخسائر لمثالنا الجارى ، ثم نعلق على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والإيرادات ، ثم نجري قيود الإقفال اللازمة بخلاف ما تقدم .

ويتم إعداد حساب الأرباح والخسائر - مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب الختامي - عن الفترة المحاسبية ، حيث يمثل تكملة لإجراءات مقابلة الإيرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات ، والتي بدأت - في هذه الحالة - بإعداد حساب المتاجرة . ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر في حساب المتاجرة (إذا كان هناك مجمل خسارة فيظهر في الجانب الدائن) ثم الإيرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة . ورغم أن مثالنا الجارى ليس فيه مثل هذه الإيرادات المتنوعة ، فقد أردنا بعض بنودها على سبيل المثال ، حتى تكتمل الصورة

شركة السعادة التجارية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١

دائن (إيرادات)			مدين (مصرفات)		
	جيه	جيه	جيه	جيه	
مجموع الربح من (حدا للتجارة)		٣٦٧٠٠	المصاريف البيعية :		
إيرادات متنوعة :	—		مصاريف نقل للخارج	٣٢٠٠	
فوائد دائنة	—		أجور ومرتبات بيعية	١٣٠٦٠	
إيجارات دائنة	—		عمولات بيعية	٢٤٥٠	
أرباح رأسمالية	—		دعاية وإعلان	١٢٠٠	
كوبونات أوراق مالية	—		تأمين ضد الحريق	٦٥٠	
عمولات دائنة	—		إعلاكم لك وتوكيات	٧٥٠	
.....	—		إعلاكم سيارات	١٥٠٠	
			مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠	
			إيجار	٣١٥٠	
			مجموع المصاريف البيعية	—	٢٦٨٦٠
			المصاريف الإدارية		
			والتمويلية :		
			خصم نقدي مفقود	١٣٤٠	
			أجور ومرتبات إدارية	٤٥٥٠	
			ديون مشكوك فيها	٥٠٠	
			إيجار	١٠٥٠	
			مجموع المصاريف الإدارية	—	٧٤٤٠
			والتمويلية :		
					٣٤٣٠٠
صافي خسائر العلم		xxx	صافي أرباح العلم		٢٤٠٠
(مشم)			(مشم)		
		٣٦٧٠٠			٣٦٧٠٠

وقد تم تقسيم المصروفات فى الجانب المدين إلى قسمين : احدهما لمصروفات البيع والتوزيع ، والثانى للمصروفات الادارية والتمويلية . وقد اعتبرنا كل من أرصدة حسابات التأمين ضد الحريق وإهلاك الأثاث والتركيبات من مصروفات البيع والتوزيع ، على إقتراض أنها تتعلق بعمليات البيع والتوزيع . أما إذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الإدارية - مثلما فعلنا فى حساب الإيجار مثلاً - فإنه يستبعد من المصاريف البيعية ويحمل على المصاريف الإدارية والتمويلية .

وتكون قيود الإقفال اللازمة لإعداد حساب الأرباح والخسائر فى مثالنا الجارى كالآتى :

من حـ / الأرباح والخسائر	٣٤٣٠٠
إلى مذكرتين .	
حـ / مصاريف نقل للخرج	٣٢٠٠
حـ / أجور ومرتبات بيعية	١٣٠٦٠
حـ / عمولات بيعية	٢٤٥٠
حـ / دعاية وإعلان	١٢٠٠
حـ / تأمين ضد الحريق	٦٥٠
حـ / إهلاك أثاث وتركيبات	٧٥٠
حـ / إهلاك سيارات	١٥٠٠
حـ / مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
حـ / الإيجار	٤٢٠٠
حـ / خصم نقدى مفقود	١٣٤٠
حـ / أجور ومرتبات إدارية	٤٥٥٠
حـ / ديون مشكوك فيها	٥٠٠

إقفال حسابات للمصاريف البيعية والإدارية والتمويلية
فى حساب الأرباح والخسائر عن العلم

هذا وقد سبق إقفال مجمل ربح المتاجرة فى حساب الأرباح والخسائر . وإذا وجدت إيرادات متنوعة فإن حساباتها تجعل مدينة بإرصدها بعد إجراء التسويات مقابل مجمل حساب الأرباح والخسائر دائماً .

٣ - د - التصرف فى أرباح العام الصافية كما تظهر فى حساب الأرباح والخسائر :

حتى الآن كنا دائماً نفترض أن أرباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد حساب الأرباح المحجوزة ، وإذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد . إلا أن صاحب أو أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة فى تراكم الأرباح وتركها فيه وإنما قد يقرون سحب جزء من الأرباح لتغطية نفقاتهم الخاصة . ونجد فى الواقع أنه إذا كان المشروع مملوكاً لفرد واحد فإن هذا المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خزانة المشروع للإتفاق على مستلزمات المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضاً) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب الأرباح التى ينتظر تحقيقها من مزاوله المشروع لعملياته على مدار الفترة . كما قد يمتد هذا الحق إذا تعدد ملاك المشروع ، إذ قد يتم الإتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق فى سحب مبالغ فى حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع فى نهاية العام ، ويكون ذلك فى العادة عندما يكون عدد الملاك محدوداً فى شركات يطلق عليها شركات الأشخاص . أما إذا كان عدد الملاك كبيراً ، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلاً ، فلا يكون لأى من الملاك الحق فى سحب أى مبالغ من تحت حساب الأرباح ، وإنما قد يتقرر فى نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التى يحققها المشروع على ملاكه . وفى كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الأرباح والخسائر لا يقفل بكامل مقداره فى حساب الأرباح المحجوزة . وسوف نتناول فى هذا البند الفرعى الإجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات فى حالة وجودها ، وكيفية معالجتها فى رصيد أرباح العام ، ثم نعالج توزيع الأرباح وتسوية الأرباح غير الموزعة فى حساب الأرباح المحجوزة . وسوف يقتصر على القواعد العامة ، دون التفاصيل .

أ - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزانة المشروع :

يتم فى هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك ، أو فتح حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التى يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية . فإذا قام

حسونة مثلاً بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزانة محلات حسونة التجارية لمصروفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفترياً في دفاتر المحلات كالآتي :

٥٠٠	من حـ/ المسحوبات
٥٠٠	إلى حـ/ النقدية

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة ، فإن المسحوبات تخصم منها قبل إقفال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة . وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع . فإذا بلغت أرباح محلات حسونة مثلاً عن الفترة ١٦٥٠ جنيه ، فإنه يتم إجراء القيود الآتية في نهاية الفترة :

١٦٥٠	من حـ/ الأرباح والخسائر
	إلى حـ/ التوزيع
١٦٥٠	إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع

٥٠٠	من حـ/ التوزيع
٥٠٠	إلى حـ/ المسحوبات
	إقفال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع

ثم يقفل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي :

١١٥٠	من حـ/ التوزيع
١١٥٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة
	إقفال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة

ب - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع :

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالإتجار فيها لأغراض إستخدامه الخاص ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو أسعار التكلفة ، وسوف يقتصر في معالجتها هنا علي أساس أسعار التكلفة ويختلف القيد

اللازم لاثبات هذه المسحوبات طبقاً لطريقة المخزون المتبعة . ففى ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلاً) هو تكلفة البضاعة المسحوبة) :

٦٠٠	من حـ/ المسحوبات
٦٠٠	إلى حـ/ المخزون

أما فى ظل طريقة المخزون الدورى فيمكن توسط حساب « البضائع المسحوبة » كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائناً بها . وفى حالة توسط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتى :

٦٠٠	من حـ/ المسحوبات
٦٠٠	إلى حـ/ البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة فى نهاية الفترة من المشتريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، كما تعالج مردودات أو مسموحات المشتريات مثلاً .
ويقفل رصيد حساب المسحوبات فى حساب التوزيع كما هو موضح فى الحالة الأولى .

(جـ) حالة القرار مجلس الإدارة لتوزيع جزء من الأرباح على الملاك :

عند اقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على الملاك ، ويصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلى أو عدم تمامها ، يتم اجراء القيد الآتى (١٥٠٠ جنيه فى مثال شركة السعادة التجارية مثلاً) .

١٥٠٠	من حـ/ التوزيع
١٥٠٠	إلى حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة

ولذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فضلاً قبل اعداد الميزانية العمومية فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، يجرى القيد التالى :

١٥٠٠	من حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة
١٥٠٠	إلى حـ/ التقديس

ثم يقفل رصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة ، وهو مثالنا الجارى مبلغ ٩٠٠ جنيه ، بالقيء التالى :

٩٠٠	من حـ / التوزيع
٩٠٠	إلى الأرباح المحجوزة

وفيما يلى نموذج بسيط لحساب التوزيع فى هذه الحالة :

شركة السعادة التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

١٥٠٠	إلى حـ / توزيعات الأرباح المستحقة	٢٤٠٠	أرباح الملم (من حـ /
٩٠٠	إلى حـ / الأرباح المحجوزة		أرباح وعسقر)
٢٤٠٠		٢٤٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد فى نهاية السنة المالية . وترتب على ذلك أن التوزيعات المستحقة تظهر بين الالتزامات فى الميزانية العمومية .

٤ - الميزانية العمومية :

حيث يكون الهدف الأساسى والرئيسى للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الاتجار فى السلع المختلفة ، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الأرضى والمباني والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على ما يتلاءم مع احتياجات نشاطها التجارى فى شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع . ولذلك تجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول فى هذه المشروعات تكون صغيرة ، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول . ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول فى ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة والأصول الأكثر سيولة ، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية

التي تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها . والواقع أن لهذا الرأي ما يبرره منطقياً حيث الأصول المتداولة في المشروعات التجارية هي موضوع نشاطها الرئيسي . غير أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي العربي على البدء بالأصول الثابتة في ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم في المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيولة يرد أولاً) . ولن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة البدئية .

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السعادة التجارية من واقع ورقة العمل ، وبعد الأخذ في الاعتبار إقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلي :

شركة السعادة التجارية

الميزانية العمومية في ١٩٩٢/١٢/٣١

الأصول (جنيه)			الخصوم (جنيه)		
أولاً : الأصول الثابتة : ١٢٣٥٠ آلاف وثلاث مئتي ٧٠٠٠ - مخصص اهلاك	٥٣٥٠	١٦٠٠٠	أولاً : حقوق الملكية : رأس المال الأرباح المحصورة	٧٥٠٠٠ ١٣٥٠٠	٨٨٥٠٠
١٦٦٥٠ سيارات ٦٠٠٠ - مخصص	١٠٦٥٠		مجموع حقوق الملكية ثانياً : الالتزامات : حائضون مختلفون	٢٣٩٠٠	
مجموع الأصول الثابتة ثانياً : الأصول المتداولة :			توزيعات أرباح مستحقة مجموع الالتزامات	٢٣٩٠٠ ٣٥٤٠٠	
مواد ومهمات مخزون بضائع ١٢/٣١ ٣٣٩٠٠ عملاء ٣٩٠٠ - مخصص ديون	٦٠٠ ١٢٦٠٠ ٣٣٩٠٠ ٣٩٠٠	٣٠٠٠٠	مجموع الأصول	١٢٣٩٠٠	١٢٣٩٠٠
أوراق قبض إيجار مقدم تقدمية	١٢٠٠٠ ٤٢٠٠ ٤٨٥٠٠				
مجموع الأصول المتداولة مجموع الأصول =	١٠٧٩٠٠ ١٢٣٩٠٠				

أسئلة وحالات وتمارين

الفصل الثامن

أولاً : الاسئلة :

السؤال الأول :

فرق بين كل من :

(أ) مجمل الربح وصافي الربح .

(ب) الأرباح المحجوزة والأرباح الموزعة .

(ج) المصاريف البيعية والمصاريف الإدارية والتمويلية

(د) صافي المشتريات وصافي المبيعات .

السؤال الثاني :

برر خطأ أو صواب كل عبارة من العبارات التالية مستعيناً بما تراه ملائماً من أمثلة في حالة الضرورة :

(أ) يتم اعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافي المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة ، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم اعداده في تاريخ نهاية الفترة ليقاس صافي الربح .
أ. صافي الخسارة ، في ذلك التاريخ .

(ب) يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافي المشتريات من المصروفات التي تظهر أرصدها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري ، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .

(ج) إذا كان رصيد المسموحات مدنياً فهو يمثل مسموحات مشتريات لأن المشتريات مدنية والعكس في حالة المبيعات .

(د) في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية .

صافى المبيعات عن الفترة . XXX
- تكلفة المبيعات عن الفترة . XXX

مجمعل الربح . XXX

هـ) فى ظل طريقة المخزون الدورى يمكن أن يظهر فى الجانب اللان من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : اجمالى المبيعات ، مخزون آخر الفترة ، مردودات مشتريات ، والخصم التقدى المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين فى هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات مسموحات المبيعات ، والخصم التقدى المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات مجموعة الأولى دائنة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

ز) يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التى تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضاً بكل الخسائر التى تتحقق خلال الفترة

ح) يقفل مجمعل ربح المتاجرة فى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر فى الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس فى حالة مجمعل الخسارة .
ط) تؤدى المسحوبات إلى نقص الأصول حتماً ، كما تؤدى أيضاً اما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الالتزامات .

ث) بحق لكل شريك فى أى مشروع السحب من أموال المشروع للاتفاق الخاص صرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته فى الأرباح التى ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية .

ج) تظهر أرصدة المسحوبات فى الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

د) إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أى قيود دفترية .

هـ) برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول فى المشروعات التجارية تقل دسراً عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة

على أن ترد الأصول الثابتة أولاً في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة .

(م) يمكن اعتبار توزيعات الأرباح المستحقة في الحقيقة جزءاً متمماً لحقوق الملكية لأنها مستحقة للمالك المشروع .

ثانياً الحالات :

بسر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :

الحالة الأولى :

إذا بلغت تكلفة البضاعة المتاحة مبلغ ٢٤٥٠٠٠ جنيه وكان مخزون آخر الفترة يزيد عن مخزون أول الفترة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فيترتب على ذلك .

(أ) أنه إذا كان مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً يكون مخزون آخر الفترة

٢٥٠٠٠ جنيه ويعتبر مخزون أول الفترة جزءاً تم إضافته بصدد حساب تكلفة

البضاعة المتاحة بينما يعتبر مخزون آخر الفترة جزءاً يلزم إستبعاده من تكلفة

البضاعة المتاحة حتى تتحدد تكلفة البضاعة المباعة .

(ب) لا شك في أن تكلفة البضاعة المباعة سوف تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تعتبر تكلفة البضاعة المتاحة محصلة الأرصدة المدينة لثلاثة حسابات والأرصدة

الدائنة لثلاثة حسابات أخرى .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الثانية :

إذا بلغ مجموع قيد إقفال المصروفات بأقسامها المختلفة في حساب الأرباح

الخسائر مبلغ ٣١٢٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع قيد إقفال الإيرادات المتروعة

٢٢٠٠٠ جنيه في نفس الحساب وبالرغم من ذلك فقد بلغ رصيد صافي الربح

٤٠٠٠٠ جنيه ، وهذا يعني .

(أ) لا تمثل الإيرادات المتروعة مصدر الإيراد الرئيس في المشروعات التجارية .

(ب) يكون مجمل الربح المحول من حساب المتاجرة لحساب الأرباح والخسائر بالغاً

٣٣٠٠٠٠ جنيه

(ج) يمثل مجمل الربح الهامش الاجمالي من عمليات التجارة والناتج لتنطية باقى مصروفات المشروع وتحقيق فائض أو عجز صافى يمثل الأرباح الصافية أو الخسائر الصافية بعد إضافة الإيرادات المتنوعة إليه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشئ مما تقدم .

الحالة الثالثة :

تم توسيط حساب لحساب تكلفة البضاعة المباعة على ورقة العمل . وقد ورد فى ميزان المراجعة قبل التسويات ما يلى : مخزون ٣٢٠٠٠ جنيه ، مشتريات ١٧٨٠٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٦٥٠٠ جنيه ، خصم مكسب ٧٠٠٠ جنيه ، نقل للداخل ٣٥٠٠ جنيه ، ويترتب على ذلك :

(أ) الطريقة المتبعة هى طريقة المخزون الدورى ويجعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بمبلغ ٣١٣٥٠٠ جنيه مقابل جمل حسابات المخزون والمشتريات والنقل للداخل دائنة على ورقة العمل ، ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه مقابل جمل حسابى المردودات والخصم مدينين على ورقة العمل .
(ب) لا يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فعلاً إلا إذا تحدد تكلفة مخزون نهاية الفترة بالجرد الفعلى فإذا بلغ المخزون ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً تصبح تكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠٠٠٠ جنيه .

(ج) إذا كان مخزون نهاية الفترة كماً فـ (ب) بعاليه فإن تكلفة البضاعة المباعة تنقل لميزان المراجعة بعد التسويات برصيد مدين يبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه وينقل مخزون آخر الفترة لنفس الميزان برصيد مدين يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

ثالثاً التمرين :

التمرين الأول :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة الوادى التجارية فى ١٩٩١/١٢/٣١ :

أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مشتريات ومبيعات	٢٧٤٠٠
مردودات	٥٢
نقل للداعل	٢٨٤
أراضى	٣٦٠٠
مبنى ومخصص إهلاك	١٧٦٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٤٨٠٠
مخزون بضائع ٩١/١/١	٤٢٠٠
مخزون مواد ومهمات يرحمة	١٠٦
تأمين مقدم	٢٠٨
عملاء وموردون	٥٠٤٠
أوراق قبض وأوراق دفع	١٢٠٠
تقنية ورأس المال	٣٦٤٠
مواد ومهمات مستخدمة فى الإدارة	٩٦
مياه وإدارة ونظمات إدارة	٤٨٠
إصلاحات مبنى	١٩٠
أرباح مصبورة	٥٣٥٤
خصم تقضى	٥٥٠
خصم نقضى مفقود	٢٦٨
دعابة وإهلاك	٢٨٢
مربعات وعمولات البيع	٣٢٠
مصاريف نقل وانتقال خصص عمليات البيع	٧٦٠٠
أجور ومربعات	١٦٦٠
٨٩٦٤٢	٨٩٦٤٢

فإذا علمت أن :

- ١ - يبلغ الإهلاك السنوى على المباني ٨٨٠ جنيه ، وعلى الأثاث والتركيبات ٤٨٠ جنيه .
- ٢ - بلغ مخزون البضائع فى ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ٥٤٠٠ جنيه طبقاً للجرد الفعلى .
- ٣ - من التأمين المقدم ما يبلغ ١٢٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .
- ٤ - قدرت الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ١٤٠ جنيه .
- ٥ - بلغت المواد والمهمات البيعة المستخدمة خلال العام ٨٢ جنيه .
- ٦ - تبلغ الأجور والمربعات الإدارية المستحقة فى نهاية العام ولم تسد بعد ١٦٤ جنيه .

المطلوب :

- ١ - إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات مع توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة .
- ٢ - إجراء قيود التسوية والإتقال وإعداد حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر .

٣ - إعداد الميزانية العمومية للشركة فى ١٩٩١/١٢/٣١ .

التميزين الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة بعد الأقفال فى ١٩٩٢/١٢/٣١ لشركة الإتحاد التجارية:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
١٩١٠٠٠		تقديم بالبنك والعملة
٦٥٠٠٠		عملاء ومدينون
١٤٠٠٠٠		مفوضون بمبالغ
	٣٢٥٠٠٠	رأس المال
	٦٦٠٠٠	إسراع مسجلة
	٥٠٠٠٠	موردون ودائنون
٣٩٦٠٠٠	٣٩٦٠٠٠	

وفيما يلى ملخص لإجمالي العمليات التى قامت بها الشركة خلال العام المنتهى فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

جنيه	مبيعات تقديم
٣٣٥ ٠٠٠	مبيعات آجلة (إجمالى)
٧٤٠ ٠٠٠	مشتريات آجلة (إجمالى)
٨٠٠ ٠٠٠	خصم مسموح به على المبيعات الآجلة
٢٠ ٠٠٠	مردودات مبيعات
٢٣ ٨٠٠	مردودات مشتريات
١١ ٠٠٠	خصم مكتسب على المشتريات الآجلة
١٧ ٠٠٠	خصم تقضى مفقود
٥ ٠٠٠	مدفوعات للموردين والدائنين
٥٤٥ ٠٠٠	محصلات من العملاء والدائنين
٤٨٧ ٥٠٠	كفالات وتركيبيات مشفاه تقضى
٢٠ ٠٠٠	فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك
٦ ٠٠٠	مصرفات إدارية وتمويلية
٣١ ٠٠	أراضى مشفاه تقضى
٤٠ ٠٠٠	مصرفات البيع والتمويل
٩٨ ٠٠٠	بائى مشفاه وممول لصفها عن طريق قرض من البنك
٢١٠ ٠٠٠	

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ملخص إجمالي العمليات عن سنة ١٩٩٣ .
- ٢ - إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف الجرد الفعلي في ٩٣/١٢/٣١ قد بلغت ٢٥٨٠٠٠ جنيه ، فالمطلوب هو إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية في ٩٣/١٢/٣١ .
- ٣ - إعداد الميزانية العمومية للشركة في ٩٣/١٢/٣١ .

التمرين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ١٩٩١/١٢/٣١ لشركة السمادة لتجارة الأقمشة (المبالغ بالجنيه) مبيعات : ٩٧٠٤٨ ، مردودات مبيعات ٨٨٠ ، دعاية وإعلان ٦٨٠٠ ، مشتريات ٤٩١٢٠ ، نقل للداخل ٦٨٠ ، مصروفات عمومية ٨٠٠ ، عمولات بيعية ١٠٨٠٠ ، مصاريف نقل وإنتقال (بيعية) ٢٥٧٦ ، مهايا ومرتببات إدارية ٧٦٨٠ ، مواد ومهمات إدارية مستخدمة ٢٢٠ ، مباني ٣٨٠٠٠ ، مخصص إهلاك مباني ٨٠٠٠ ، صيانة وإصلاحات مباني ٣٨٠ ، مياه وإنارة ٢٧٦ ، مصروفات خدمة متنوعة ٨٠٨ ، أثاث وتركيبات ٥٦٦٤ ، مخصص إهلاك أثاث وتركيبات ١٦٠٢ ، موردون ٧٥٧٦ ، أوراق دفع ٨٠٤ ، عملاء ٩٧٢٦ ، أرباح محجوزة ٥٠٠٠ ، أوراق قبض ١٦٠٠ ، تأمين مقدم ٣٥٠ ، رأس المال ١٥٠٠٠٠ ، مخزون مهمات بيعية ٢٦٠ ، أراضي ٦٤٠٠ ، مخزون بضائع ١/١ : ٧٥٤٠ ، خصم نقدي مكتسب ٦٤٠ ، نقلية بالبنوك والخزينة ؟ مسموحات مشتريات ١٨٠ ، خصم نقدي مسموح به ٨٢٠ جنيه

- ١ - تبلغ مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة في نهاية السنة ولم تسد بعد ٨٠ جنيه.
- ٢ - تبلغ المبدأ والملمحت البيعية الباقية في ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٤٠ جنيه .
- ٣ - يبلغ الإهلاك السنوي للمباني ١٧٠٠ جنيه ، وللأثاث وتركيبات ٥٦٠ جنيه.
- ٤ - تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٣٢٤ جنيه .
- ٥ - من التأمين المقدم ما يبلغ ١٥٠ جنيه يخص السنة المقبلة .
- ٦ - بلغ مخزون ٩٩١/١٢/٣١ من البضائع ١٩٦٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لقوائم الجرد

المطلوب :

- ١ - إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل والتحقق من موازنته وإستكماله .
- ٢ - إجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩١/١٢/٣١ .
- ٣ - إجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات وإقفالها من واقع ورقة العمل ، وإعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٩١/١٢/٣١ .

التصمين الرابع :

(أ) من واقع البيانات التالية قم بإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٩٠/١٢/٣١ لشركة الأزياء الحديثة . إجمالي المشتريات ٢٢٥٠٠ جنيه ، نقل للخارج ٢٥٠ جنيه ، خصم نقدي مكتسب ٤٢٥ جنيه ، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه ، مخزون بضائع في ٩٠/١٢/٣١ : ١١٥٠٠ جنيه ، دعابة وإعلان ٣٠٠ جنيه ، مخزون بضائع في ٨٩/١٢/٣١ : ١٠٠٠٠ جنيه ، إجمالي المبيعات ٣٩٢٥٠ جنيه ، ضرائب : ١٥٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع ، مواد ومهمات مستخدمة في عمليات البيع ١٧٥ جنيه ، مسموحات مبيعات : ٥٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة في مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه ، عمولة وكلاء البيع ١١٧٥ جنيه ، مردودات مبيعات ٣٧٥ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ٨٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات عمال وموظفي البيع ٨٥٠٠ جنيه ، مرتبات الإدارة ١٣٠٠ جنيه ، نقل للدخل ٢٢٥ جنيه ، خصم نقدي مسموح به ٤٠٠ جنيه ، مياه وإتارة مكاتب الإدارة ٤٥٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٥٠٠ جنيه لإيجار معارض ومحلات البيع ١٩٠٠ جنيه ، إيجار مبنى الإدارة ٨٧٥ جنيه ، تأمين على مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه ، تأمين على معارض ومحلات البيع ١٠٠ جنيه .

(ب) قم بإعداد ورقة عمل جريئة لحساب تكلفة البضاعة للمباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض وإجراء التسويات الآتية

- ١ - الديون المشكوك في تحصيلها ١١٥٠ جنيه .
- ٢ - التأمين المستحق على معارض محلات البيع ٥٠ جنيه .
- ٣ - أجور مدفوعة مقدماً لعمال البيع تم إحتسابها ضمن الأجور ٧٥٠ جنيه ، حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافي الربح الذي توصلت إليه في المطلوب (أ) .

الفصل التاسع

فى

العالجة المحاسبية للأوراق التجارية

١ - مقدمة وخطة الفصل :

افترضنا فى الفصول السابقة أن المعاملات الاجلة للوحدة المحاسبية مع عملائها ومدينائها وكذلك مع مورديها ودائتيها كانت تقوم اصلاً على منطق اليسر وحسن النية وأهمية المحافظة على السمعة التجارية . ومعنى ذلك ان سياسة البيع الأجل للعملاء والمدينين كانت تقوم على فرض يسارهم وحسن نيتهم وجودة سمعتهم وجميعها من الضمانات الضرورية للوحدة المحاسبية حتى يمكنها التعامل معهم بالأجل وكفالة الحصول على مستحقاتها قبل عملاتها ومدينائها فى مواعيد استحقاقها . وعلى العكس من ذلك فإن يسر الوحدة المحاسبية وحسن نيتها وجودة سمعتها من العوامل الضرورية لحصولها على تسهيلات ائتمانية من مورديها ودائتيها وضمانهم فى الحصول على مستحقاتهم من الوحدة المحاسبية .

وعلى الرغم من أن اليسر والنية الحسنة والسمعة الطيبة من المعايير المتعارف عليها فى مجال الأعمال ، إلا أن النشاط التجارى والصناعى بصفة عامة يقتضى فى كثير من الاحيان ضرورة إثبات دائتيه الوحدة المحاسبية لعملائها ومدينائها ومديونيتها لمورديها ودائتيها بمستندات قانونية لها صفات وخصائص معينة ^(١) . وتأتى ضرورة الالتياب المستندى فى مثل هذه الاحوال لمعدي من الاسباب ، فقد يرجع ذلك إلى

(١) يوصى القرآن الكريم ما يفيد ذلك « يا أيها الذين آمنوا إذا تلافيتهم بعن إلى أجل مسمى

لا تكفوه ٤ آية (٢٨٢) سورة البقرة

طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية ، أو الظروف الاقتصادية السائدة أو البيع بالتقسيط طويل الأجل أو لغيرها من الأسباب . كما ان اتجاه الحالة الاقتصادية العامة إلى الركود والكساد وانتشار وتعدد ظاهرة الافلاس من العوامل الجوهرية في زعزعة الثقة والرغبة في ضرورة الاثبات المستندى لأى معاملات أجلة بين الوحدة المحاسبية والغير عن طريق ما يعرف بالأوراق التجارية . ولهذه المستندات بعض الاركان الاساسية التى يجب ان تكون مكتملة لكى يطلق عليها قانوناً الأوراق التجارية .

وبناء على ما تقدم رأينا ان يخصص هذا الفصل للتعريف بالأوراق التجارية وأنواعها ، والمعالجة المحاسبية المتعلقة بها وما قد يترتب عليها من إجراءات ومشاكل .

٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها :

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المتعلقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة . والأوراق التجارية في ظل التشريع المصرى تنطوى على ثلاثة أنواع هي : الشيك ، والكمبيالة ، والسند الإذنى .

والشيك هو ورقة تتضمن أمراً كتابياً غير معلقاً على شرط من شخص يسمى الساحب إلى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرّد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لأمر المستفيد أو لحامل الأمر . ويجب أن تتوافر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الأمر ، والذي يجب أن لا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير والا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات ، (٢) المبلغ ، والذي يجب أن يكون مدوناً بالأرقام والحروف ، (٣) وتوقيع الساحب ، الذى يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه .

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية إلا إذا كان محريره مترتباً على عمل تجارى .

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وخصماتها وقبولها وتظهرها لأحكام القانون التجارى حتى ولو كانت مترتبة على عمل مهنى . والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) إلى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب إلى شخص ثالث (وهو المستفيد) والذي قد يكون نفس الساحب . ويجب أن تنطوى

الكميالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانوني . وهذه الأركان هي : تاريخ التحرير ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، اسم المسحوب عليه وعنوانه ، المبلغ بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ونوعه ، توقيع الساحب ، توقيع المسحوب عليه ، وتاريخ القبول .

أما السند الإذني فهو ورقة تحمل تمهيداً كتابياً غير مشروط بمقتضاها يتعهد محرر السند بسداد مبلغ معين من النقود في تاريخ معين أو عند الطلب لإذن شخص آخر هو المستفيد . وبالتالي تكون أركان السند الإذني كالآتي : تاريخ تحرير السند ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، القيمة بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه .

ويعتبر السند الإذني عملاً تجارياً إذا كان محرره تاجراً حتى لو كان تحريره عن عمل مدني ، أو إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري حتى إذا كان محرره غير تاجر .

هذا ويطلق محاسبياً على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها أو التي تصدر من الغير لإذنها اصطلاحاً « أوراق القبض » . أي تلك الأوراق التجارية التي يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر . أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبياً « أوراق الدفع » ، أي الأوراق التجارية التي يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة محددة القيمة النقدية ، ومن ثم فهي مدينة بطبيعتها إذ تمثل حقوقاً مالية للمنشأة قبل الغير في صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية ، وعادة ما تحمل محل الحسابات شخصية للمعلاء . أما أوراق الدفع . فهي من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها ، وتمثل حقوقاً مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولاً ثم نلخصها بالمعالجة المحاسبية لأوراق القبض فأوراق الدفع .

٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات :

تقوم الشيكات مقام النقدية وتحول إلى نقدية عند الاطلاع عليها في البنك متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافياً . والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة (أى تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل شراء بضائع أو أصول أو خدمات . كما تسحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لايداعها خزيتها وفاء ببعض المصروفات النقدية أو الشرية أو وفاء بمشترياتها النقدية من البضائع والأصول . وقد تكون الشيكات واردة للمنشأة من الغير، بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هي المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل إيرادات

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية . فإذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكاً على حسابها الجارى في البنك سداداً للقيمة فإن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مديناً ويجعل حساب النقدية ح/ا جارى بالبنك كذا دائماً بالقيمة . ويؤدى ذلك إلى نقص النقدية بالبنك (وهى من حسابات الأصول) بالقيمة مقابل زيادة مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة (وهى من الأصول إلى أن تحول إلى تكلفة بضاعة مبيعة) بالقيمة . وإذا اشترت المنشأة إحدى الآلات مقابل سداد القيمة بشيك فإن حساب الآلات يجعل مديناً (زيادة الأصول) مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائماً (نقص أصول) . أما إذا سحبت المنشأة شيكاً لأمرها لايداع الحويلة خزيتها فإن حساب النقدية بالخزينة يجعل مديناً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائماً

ويتم إثبات هذه العمليات في دفتر اليومية العامة فى المنشآت الصغيرة أما فى المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم إثباتها فى دفتر يومية مساعد يطلق عليه « يومية المدفوعات » كما سيرد تفصيلاً فى الدراسة اللاحقة . ويقتصر الإثبات فى اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم لايداعها فى حسابها فى البنك للحصول إذا كان لها حساباً جارياً فى أحد البنوك أو أنها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لايداعها خزيتها نقداً فى حالة عدم وجود حساب

جارى لها فى أحد البنوك ، كما قد تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل الغير .
وفى الحالة الأولى يجعل حساب النقدية بالبنك مدينياً وحساب الساحب (العميل مثلاً)
أو الحساب المتسبب فى حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول داتناً .

وعند الحصول على الشيك وإيداعه فى البنك للحصول ، ويكون مستند القيد
فى هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات فى البنك . وتقوم بعض المنشآت
بتوسيط حساب الشيكات تحت التحصيل عند إيداع الشيكات الواردة فى البنك
للتحصيل إلى أن يرد إشعار البنك بإضافة القيمة لحسابها الجارى لديه فتقوم بأقفال
الحساب الوسيط فى حساب النقدية فى البنك . وتكون القيود فى هذه الحالة كالآتى :

١ - عند استلام الشيك أو الشيكات وعند إيداعها بالبنك للحصول :

فإذا قامت المنشأة ببيع بضاعة أو أى أصول أخرى بشيكات ، أو إذا قامت
باستلام شيكات من عملائها سداداً لرصيد حسابهم يكون القيد كالآتى (المبالغ
إفراضية) :

٢٠٠٠ من حـ/ الشيكات تحت التحصيل

٢٠٠٠ إلى حـ/ للمبيعات أو العملاء أو الأصول

إيداع الشيكات رقم ... بتاريخ ... بحسابنا

الجارى رقم ينك للتحصيل .

٢ - عند ورود اشعار البنك بتحصيل القيمة وإضافتها لحساب المنشأة فى بنك
الدلتا مثلاً يكون القيد فى دفاتر المنشأة كالآتى :

٢٠٠٠ من حـ/ النقدية ينك الدلتا

٢٠٠٠ إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل

تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ... اشعار

البنك

وإذا ما رفض الشيك لأى سبب من الأسباب فإنه يترتب على ذلك ضرورة
جمل حساب الساحب مدينياً وحساب النقدية بالبنك فى حالة عدم توسط حـ/
الشيكات تحت التحصيل ، أو حساب الشيكات تحت التحصيل فى حالة توسطه داتناً

وإذا لم يكن للمنشأة حساباً جارياً بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لايداع القيمة خزيتها فإن القيود تكون كالآتي :

١ - عدد استلام الشيك .

٢٠٠٠	من ح/ الشيكات تحت التحصيل
٢٠٠٠	إلى ح/ المبيعات أو العملاء أو الأصول

٢ - عند تحصيل القيمة :

٢٠٠٠	من ح/ النقدية بالخزينة .
٢٠٠٠	إلى ح/ الشيكات تحت التحصيل

وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك للغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلاً من إيداعه بالبنك للتحصيل أو بدلاً من تحصيل القيمة لايداعها الخزينة ، فإن القيد الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي :

٣ - عند تظهير الشيك للغير (موردين أو دائتين مثلاً)

٢٠٠٠	من ح/ الموردين أو الدائتين
٢٠٠٠	إلى ح/ الشيكات تحت التحصيل

هذا وعادة ما يتم إجراء هذه القيود في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية العامة ، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتها تفصيلاً في يومية المقبوضات ويقتصر الإلابات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لها ، ولن نتعرض هنا لتفاصيل هذه الأمور وإجراءاتها المحاسبية التي سيرد شرحها في مراحل دراسية أخرى .

أما الشيكات الصادرة ، أى تلك التي تقوم المنشأة بتحريرها لحساب الغير سحبا على رصيد حسابها بينك أو بنوك معينة - فإنها عادة ما يتم إثباتها في الدفاتر باعتبارها مؤدبة إلى نقص رصيد النقدية في البنك وقت إصدارها . فإذا أصدرت المنشأة شيكاً لأمر مورد بمبلغ ٧٨٠٠ جنيه سداداً لثمن مشترياتها منه ، فيكون القيد على النحو التالي :

وعادة ما يتم قيد الشيكات الصادرة في دفترينائي يخصص لهذا الغرض كما يتم قيدها محاسبياً في المنشآت الصغيرة في اليومية العامة ، وفي المنشآت الكبيرة في يومية المدفوعات بصفة تفصيلية ، وفي اليومية العامة بصفة دورية إجمالية ولن نتعرض لتفاصيلها أيضاً وتركها لمراحل دراسية أخرى .

٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض :

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الاكتمان الممنوحة لعملائها طويلة ، وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستنداً كتابياً له ميزات قانونية في إثبات الدين من ناحية ، كما أنها قابلة للتحويل إلى نقدية عن طريق الخصم أو القلع في البنوك من ناحية ثانية ، كما يترتب على بعضها اكتساب المنشأة لفوائد دائنة من ناحية ثالثة . وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل . وتتطوى أوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيدة فيها . وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل ، أو قد تحصل عليها من العملاء سداداً لأرصدهم الشخصية المدينة لديها .

فإذا افترضنا مثلاً ان شركة الشروق باعت بضاعة بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه في ١٩٩٢/١/٣١ مقابل سحب كمبيالة على العميل عبد الله هلال في نفس التاريخ والذي قام بقبولها وتستحق السداد في ١٩٩٢/٤/١ ، كما حصلت في ٢/٢ على سند إذني محرر بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سداداً لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فإن القيد تكون كالآتي :

١٩٩٢/١/٣١	من حـ/ أوراق القبض	٩٨٠٠
	إلى حـ/ المبيعات	٩٨٠٠
	كمبيالة رقم ... بتاريخ ١/٣١ تستحق في	
	٤/١ مسحوبة على العميل عبد الله هلال سند	
	لقائورتا رقم ... بتاريخ ١٩٩٢/١/٣١	
١٩٩٢/٢/٢	من حـ/ أوراق القبض	٤٥٠٠
	إلى حـ/ العملاء - حـ/ محمود مراد	٤٥٠٠
	سند إقضى رقم ... بتاريخ ٢/٢ يستحق في ٤/٢	
	صادر من العميل سنداً لرصيد حسابه لدينا .	

هذا ويمكن توسط حساب العملاء في كل الأحوال . ففي حالة كمبيالة عبد الله هلال كلان من الممكن إثبتت عملية البيع بجعل حساب العميل مدينياً وحساب المبيعات دائناً ، ثم إثبات الحصول على الكمبيالة بجعل حـ/ أوراق القبض مدينياً وحساب العميل دائناً . والرائع أنه يفضل توسط حساب العملاء في شأن الحصول على أوراق القبض كوسيلة للإثبات الدخري لمقابل الوفاء .

وتجرى هذه القهود عادة في اليومية العامة في المنشآت الصغيرة التي لا تمسك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد في مرحلة تالية من الدراسة .

٤ - (أ) المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض :

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهي تستطيع أن تتخذ في شأنها أي من الإجراءات التالية : (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها ، (٢) ايداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة ، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً ، (٤) تظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) ايداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض .

١ - وإذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلاً فإن قيد التحصيل يكون كالآتي :

٩٨٠٠ من حـ/ النقدية (بالصندوق أو البنك) ١٩٩٢/٤/١

٩٨٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

تحصيل الكمبيالة المسحوبة على العميل عبد الله هلال

٢ - أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك للتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق فإن القيود تكون كالآتي :

- عند ايداع الورقة بالبنك للتحصيل :

٤٥٠٠ من حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل ١٩٩٢/٢/٣

٤٥٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

ايداع السند الإذني الصادر من محمود مراد بالبنك
للتحصيل

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على عمولة مقابل قيامه بتحصيل الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من وجهة نظر المنشأة مصاريف تحصيل أوراق القبض . فإذا قام البنك بتحصيل السند الإذني في تاريخ الاستحقاق وأضاف قيمته لحساب المنشأة لديه بعد خصم مصاريف تحصيل قدرها خمسة جنيهات مثلاً ، فإن القيد يكون كالآتي :

عند التحصيل : من مذكورين : ١٩٩٢/٤/٢

٤٤٩٥ حـ/ النقدية بالبنك

٥ حـ/ مصاريف تحصيل أوراق القبض

٤٥٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

تحصيل السند الإذني الصادر من محمود مراد

اشعار اضافة رقم ... بتاريخ ١٩٩٢/٤/٢

٣ - وإذا ما قامت المنشأة بخصم أو قطع أوراق القبض للحصول على قيمتها نقداً في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجتها النقدية مثلاً ، فإن

البنك في هذه الحالة يقوم بخصم الورقة طبقاً لأسعار الفائدة السائدة في السوق للاقراض عند قيام العملية . ويرتبط قبول البنك لخصم أوراق القبض التي تقدمها بالسمة التجارية والمركز المالي لكل من المسحوب عليه أو المدين والمستفيد معاً .

ويرتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك مع بقاء المنشأة مسؤولة تضامياً مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل .

فإذا افترضنا أن شركة الشروق قد قامت بخصم الكمبيالة المسحوبة على عبد الله هلال لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره 12٪ سنوياً فإن قيد إثبات خصم الورقة لدى البنك في دفاتر المنشأة يكون كالآتي :

من مذكورين :

حـ/ النقدية (بالصندوق أو البنك)	٩٥٠٦
حـ/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض	٢٩٤
إلى حـ/ أوراق القبض	٩٨٠٠

إثبات خصم الكمبيالة بمصاريف خصم لمدة شهر

$$٢٩٤ = \frac{٣}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٩٨٠٠$$

٤ - أما إذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سداداً لالتزام عليها ، كأن تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين ، فإن ملكية الورقة تنتقل للمظهر إليه مع بقاء مسؤولية المنشأة تضامياً مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر إليه حتى يتم سداد قيمة الورقة . فإذا افترضنا أن شركة الشروق قد قامت بتحويل السند الآتني الذي حرره العميل محمود مراد إلى المورد سعيد عبد الجواد سداداً لرصيد حسابه الدائن في دفاتر المنشأة فإن القيد يكون كالآتي :

من حـ/ الموردين - سعيد عبد الجواد	٤٥٠٠
إلى حـ/ أوراق القبض	٤٥٠٠

٥ - وإذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض إلى أحد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك ، فهناك في هذه الحالة أن تكون الأوراق

المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر . ولا يقوم البنك باقراض قيمة الورقة بالكامل . وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك إلى آخر ومن عميل (للبنك) إلى آخر ، وهي عادة ما تتراوح بين ٢٧٠ و ٢٩٠ من قيمة الورقة . هذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المدونة لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضى عمولة التحصيل المناسبة ، كما يتقاضى البنك فوائداً على القرض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمن الأوراق عن مدة القرض أو التسهيلات . فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الاضواء لتجارة الأدوات الكهربائية قد قامت بائداع كمبيالة قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبد العال بتاريخ ١٩٩١/٨/١ وتستحق السداد فى ١٩٩١/١١/١ لدى البنك الأهلى ضماناً لتسهيلات ائتمانية فى حدود ١٢٠٠٠ جنيه ، بسعر فائدة سنوية قدره ٢١٢ ، وبفرض أن أن البنك قد قام بتحصيل الكمبيالة فى تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدرها ٢٤ جنيه ، فإن القيود تكون كالآتى :

- عند تقديم الكمبيالة كضمان :

٢٠٠٠	من حـ / أوراق القبض برسم التأمين	١٩٩١/٨/١
٢٠٠٠	إلى حـ / أوراق القبض	

- عند حصول المنشأة على القرض وايداعه فى حسابها الجارى لدى البنك :

١٢٠٠٠	من حـ / النقدية - حـ / جارى بالبنك الأهلى للمصرى	١٩٩١/٨/١
-------	--	----------

١٢٠٠٠	إلى حـ / القروض العائنة - قرض البنك الأهلى للمصرى	
-------	---	--

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للمنشأة فى حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجارى على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق فى حدود القيمة المصرح بها . وفى هذه الحالة لا يستدعى الأمر قيام المنشأة بإلقيات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجارى فى البنك دائماً (أى من الالتزامات) بدلاً من

كونه مديناً عندما تقوم بسحب شيكات عليه . وفي هذه الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنياً لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات .
وفي حالة القرض ، وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل وإضافة الباقي إلى الحساب الجارى للمنشأة يجرى القيد التالى :

من مذكرات :

ح/ القروض الدائنة - فرض البنك الأهلى المصرى ٩١/١١/١	١٢٠٠٠
ح/ الفوائد المدينة	٣٦٠
ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	٢٤
ح/ النقطة - جارى البنك الأهلى المصرى	٧٦١٦
إلى ح/ أوراق القبض برسم التأمين	٢٠٠٠٠
تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة فى البنك كضمان للقرض وسداد الفوائد على القرض ومقدارها :	
$12000 \times \frac{12}{100} \times \frac{2}{12} = 360$ جنيه	
وسداد مصاريف التحصيل والقرض ولإيداع الباقي فى الحساب الجارى .	

فى حالة التسهيلات الائتمانية ، ويفرض ان البنك قد فتح تسهيلات فى حدود ١٢٠٠٠ جنيه بضمن الورقة خلال ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٢٪ ، ويفرض أن الشركة استفادت بهذه التسهيلات كالاتى : ٤٠٠٠ جنيه فى ٨/١ ، ٢٠٠٠ جنيه فى ٩/١ ، ٥٠٠٠ جنيه فى ١٠/١ ، وقام البنك بتحصيل الكمبيالة فى ١١/١ تاريخ الاستحقاق ، فإن حساب الفوائد يكون كالاتى :

على ٤٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة أشهر	$= \frac{2}{12} \times \frac{12}{100} \times 4000 = 120$ جنيه
على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين	$= \frac{2}{12} \times \frac{12}{100} \times 2000 = 40$ جنيه
على ٥٠٠٠ جنيه لمدة شهر	$= \frac{1}{12} \times \frac{12}{100} \times 5000 = 50$ جنيه
المجموع	<u>٢١٠</u> جنيه

ويكون قيد التحصيل كالاتى :

من مذكورين :

١٩٧٦٦	ح/ النقدية - جارى بالبنك الأهلى المصرى ٩١/١١/١
٢١٠	ح/ الفوائد المدينة
٢٤	ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض
٢٠٠٠٠	إلى ح/ أوراق القبض برسم التأمين

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجارى مديناً بمبلغ ٨٧٦٦ جنيه بدلاً من كونه دائناً (مكشوفاً) بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه

٤ - (ب) تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها فى حالة التوقف عن السداد

افترضنا فى الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها فى موعد استحقاقها بالضبط ، الأمر الذى يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسراً وقادراً وحسن النية فى ذلك التاريخ . وبالتالى فإجابات التحصيل كان يظهر فى دفاتر المنشأة إذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو إذا ما أرسلتها للبنك للحصول بالنيابة عنها أو إذا ما اقترضت بضمانها من البنك . أما فى حالة خصم الورقة (أو قطعها) فى البنك ، أو تظهيرها للغير فإن عملية السداد فى تاريخ الاستحقاق لا تظهر فى دفاتر المنشأة وإنما تظهر فى دفاتر من انتقلت ملكية الورقة إليه

وقد يرعب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض فى بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخصم تمجيل الدفع . ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق . وهى تماثل فى طبيعتها مصاريف الخصم (أو القطع) لدى البنك بسعر الفائدة الذى يتفق عليه المدين مع المستفيد التى تقع الورقة فى حيازته وملكيته . فإذا كانت منشأة النجاح قد حصلت على سند إذنى من دار الشروق بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين واتفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد الاستحقاق شهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٧٤ فإن قيد السداد كالآتى

من مذكورين :

حـ/ا النقدية (بالصندوق أو البنك)

٣٨٤٠

حـ/ا مصاريف خصم تعجيل الدفع

١٦٠

٤٠٠٠٠ إلى حـ/ا أوراق القبض (إذا كانت الورقة فى حيازة

المنشأة) أو إلى حـ/ا أوراق القبض برسم التحصيل (إذا

كانت الورقة مودعة فى البنك للتحصيل) ، أو إلى حـ/ا

أوراق القبض برسم التأمين .

ذلك مع مراعاة البات مصاريف التحصيل فى حالة قيام البنك بتحويل الورقة
ولبات الفوائد المدينة فى حالة ايداع الورقة برسم التأمين .

أما إذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض فى تاريخ
الاستحقاق ، فإنه يصبح من الواجب على من تقع الورقة فى حيازته اتخاذ الاجراءات
القانونية اللازمة لحماية حقوق الأصل المستفيد منها ، ويتم ذلك بإثبات امتناع المدين
عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع فى قلم المحضرين فى المحكمة التجارية التى يقع
فى دائرتها محل المدين فى المواعيد القانونية المحددة . وبالتالي فإن عمل البروتستو يقع
على عاتق الساحب أو المستفيد الأول فى حالة احتفاظه بالورقة للتحصيل . ويقع على
عاتق البنك لحساب المستفيد الأول إذا كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل ويتقاضى
البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد
لديه . ويقع على عاتق البنك ضماناً لحقوقه إذا كانت الورقة مودعة لديه برسم التأمين
أو إذا كانت مخصصة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو
الخاصم لديه بقيمة الورقة مضافاً إليها مصاريف البروتستو . أما إذا كانت الورقة قد تم
تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذى تقع فى حيازته الورقة القيام بإجراءات
البروتستو ثم يحمل المحول منه الورقة بقيمتها مضافاً إليها المصاريف . وفى كل الأحوال
الخمس السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها بإثبات
توقف المدين عن السداد بجعل حسابه لديها مدنياً مقابل قيمة الورقة ومصاريف
البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها . ويكون الطرف الدائن للفيد متلاحماً مع
كل حالة . فإذا افترضنا مثلاً أن شركة النهضة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية
على بعض عملائها فى ١٩٩٣/٦/١ وتصرفت فيها كالآتى

رقم الكمبيالة	المبلغ	المحسوب عليه	تاريخ الاستحقاق	التمسرف
١	٤٠٠٠	عبد السميع	١٩٩٣/٧/١	احتفظت بها للتحويل
٢	٢٥٠٠	عبد الستار	١٩٩٣/٨/١	أودعت في البنك للتحويل
٣	٣٧٥٠	عبد الغفار	١٩٩٣/٧/١	خصمت في البنك
٤	٥٠٠٠	عبد الواحد	١٩٩٣/٨/١	حولت للمورد حنين
٥	٢٠٠٠٠	عبد الموجود	١٩٩٣/١٠/١	أودعت في البنك ضماناً للتسهيلات

وفرض ان جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد ، وبلغت مصاريف
البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالي ٢٠ جنيه ، ٢٢ جنيه ، ١٨ جنيه ،
٢٥ جنيه ، ٥٠ جنيه ، فإن إثبات التوقف في دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتي :

٢٠	من حـ / مصاريف البروتستو	١٩٩٣/٧/١
٢٠	إلى حـ / النقدية بالصندوق	
	اثبات سداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبد السميع	
٤٠٢٠	من حـ / العميل عبد السميع	١٩٩٣/٧/١
	إلى مذكورين:	
٤٠٠٠	حـ / أوراق القبض	
٢٠	حـ / مصاريف البرتستو	

٢٥٢٢	من حـ / العميل عبد الستار	١٩٩٣/٨/١
	إلى مذكورين:	
٢٥٠٠	حـ / أوراق القبض برسم التحصيل	
٢٢	حـ / النقدية - بالبنك جارى	
	اثبات توقف عبد الستار عن سداد الكمبيالة المودعة في	
	البنك للتحويل وتحمله بمصاريف البرتستو	

٣٧٦٨	من حـ/ العميل عبد الغفار	١٩٩٣/٧/١
٣٧٦٨	إلى حـ/ البنك - جارى	
	أثبت توقف عبد الغفار عن سداد الكمبيالة المضمومة	
	وتحميله بمصاريف البروتستو	
٥٠٢٥	من حـ/ العميل عبد الواحد	١٩٩٣/٨/١
٥٠٢٥	إلى حـ/ المورد حسنين	
	أثبت توقف عبد الواحد عن سداد الكمبيالة الممولة	
	للمورد حسنين وتحميله بمصاريف البروتستو الذى حملنا	
	بها حسنين	
٢٠٠٥٠	من حـ/ العميل عبد الموجود	١٩٩٣/١٠/١
	إلى مدكوكين	
٢٠٠٠٠	حـ/ أوراق القبض برسم التأمين	
٥٠	حـ/ النقديّة - بالبنك جارى	
	أثبت توقف عبد الموجود وتحميله بمصاريف البروتستو التى	
	حملنا بها البنك	

ويترب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية اما اعلان إفلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل استحقاقها بقيمة إجمالى الدين والمصاريف مضافاً إليها فوائد التأخير عن مدة التجديد ، أو السداد الجزئى لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد التى تستحق عليه . وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الإفلاس أنزلتم نليه بحالة التجديد الكلى أو الجزئى .

ويترب على اعلان افلاس المدين استحقاق جميع ديونه ، قيام المحكمة التجارية بتعيين مصرفى لتصفية أعمال المفلّس وأصوله ، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين إذا كان المفلّس معسراً أو سداد ديونه إذا كان للمفلّس موسراً . ومعنى اعسار المفلّس هو عدم كفاية حصيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل ، وفى هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين طبقاً لأولويات معينة ثم بالنسبة والتاسب . فإذا افترضنا مثلاً اعلان إفلاس عبد السميع ووجد أنه معسراً ، وحدد المصرفى نسبة استيفاء الديون بنسبة ٦٠٪ ، وسدد للدائنين على هذا الأسس ، فإن القيد فى دفاتر شركة النهضة يكون كالآتى :

من مذكورين :

حـ/ النقدية - بالبنك أو الصندوق	٢٤١٢
حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	١٦٠٨
(أوحـ/ الديون المطومة ثم تقفل في المخصص)	
إلى حـ/ العميل عبد السميع	٤٠٢٠
إثبات افلاس عبد السميع وحصولنا على ٢٦٠ من أصل	
الكمبيالة والمصاريف	

اما إذا كان المفلس موسراً فإن هذا يعني أن حصيلة التصفية تكفى أو تزيد عن سداد جميع الدائنين بكامل الدين . فإذا افترضنا مثلاً أن العميل عبد الواحد قد أعلن إفلاسه وكان موسراً فإن شركة النهضة ، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين ، تقوم هى بسداد المستحق للمورد بجعل حسابه مدينياً وحساب النقدية دائناً ، ثم عندما يقوم المصنف بسداد مستحقاتها قبل عبد الواحد تجعل حساب النقدية مدينياً وحساب العميل عبد الواحد دائناً .

وإذا اتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد أجل الاستحقاق وعدم اعلان افلاس المدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه . فإذا افترضنا مثلاً أن شركة النهضة قد اتفقت مع عبد الستار على تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهى فى ٩٣/١١/١ بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً فإن قيد التجديد يكون مائلاً لقيد سحب كمبيالة جديدة بجملة المستحق مضافاً إليه الفوائد مع ضرورة إثبات الفوائد الدائنة . ذلك مع مراعاة ان الكمبيالة القديمة يتم الغائها نتيجة إثبات قيد التوقف عن السداد الوارد بهاليه . ويكون قيد إثبات الكمبيالة الجديدة كالآتى :

من حـ/ أوراق القبض	٢٥٩٧,٦٦
إلى مذكورين :	
حـ/ العميل عبد الستار	- ٢٥٢٢,
حـ/ الفوائد الدائنة - فوائد تجديد كمبيالات.	٧٥,٦٦
إثبات تجديد كمبيالة عبد الستار بالأصل ومصاريف	
البروتست وفوائد تجديد .	

$$٢٥٢٢ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ٧٥,٦٦ \text{ جيه}$$

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي الا فيما يختص بالمبلغ التقدي والذي يجعل به حساب التقديدة مديناً بدلاً من حساب أوراق القبض ، كما أن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتحديد قيمة الكمبيالة الجديدة .

٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع :

تتطرى أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائئيتها أو السندات الإذنية التي تحررها المنشأة لحساب هؤلاء . وأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل إحلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا . وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إذنياً لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون حـ/ أوراق الدفع . أما الطرف المدين فقد يختلف طبقاً للسبب في خلق الورقة . فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع إذا تم سحبها أو إصدارها عند الشراء ، أو قد يكون الطرف المدين فيها أى أصل من الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع ، إلا أنه جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التي لا تتجاوز مدتها سنة والتي عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع . ولنفرض مثلاً شركة الأضواء لتجارة الأجهزة الكهربائية قد قامت في ٩٠/٢/١١ بالعمليات التالية : (١) اشترت أدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ٤٣٥٠ جنيهها سددت منها نقداً ١٣٥٠ جنيهها وحررت بالباقي سنداً إذنياً يستحق بعد شهر ، (٢) قبلت كمبيالة مسحوبة بمعرفة المورد هلال سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٣٤٠ جنيهها يستحق بعد شهرين . وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفاتر شركة الأضواء كالاتى :

٩٠/٢/١١	من حـ/ المشتريات أو مخزون البضاعة	٤٣٥٠
	الى مذكورين :	
	حـ/ التقديدة - بالبنك أو الصندوق	١٣٥٠
	حـ/ أوراق الدفع	٣٠٠٠
	إثبات شراء بضاعة وإصدار سند إذنى سداداً	
	لجزء من القيمة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه يستحق	
	بعد شهر .	

٢٣٤٠ من ح/ الموردین - المورد هلال
 ٢٣٤٠ الى ح/ أوراق الدفع .
 قبولنا الكمبيالة المسحوبة علينا سداداً لرصيد
 حساب المورد وتستحق بعد شهرين .

وإذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فإنها تتحمل
 مصاريف البروتستو وتكون عرضة لإشهار افلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن
 على تجديد الورقة . فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الأضواء توقفت عن دفع قيمة السند
 الإذني المستحق عليها في ١٩٩٠/٣/١ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير
 البرتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه ، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل
 والمصاريف مضافاً إليها فائدة بواقع ١٢٪ سنوياً لمدة شهرين فإن قيود التوقف والتجديد
 تكون في دفاتر شركة الأضواء كالآتي :

٣/١	من مذكورين ح/ أوراق الدفع	٣٠٠٠
	ح/ المصاريف القضائية	٧
	الى ح/ الموردین - المحلات العامة للكهرباء	٣٠٠٧
	إثبات توقفنا عن سداد السند الإذني المستحق في ١/١ وتحملنا لمصاريف البرتستو .	

٣/١	من ح/ الفوائد المدينة - فوائد تجديد أوراق دفع الى ح/ الموردین - المحلات العامة للكهرباء	٦٠,١٤
	تحملنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع ١٢٪ $3007 \times \frac{12}{100} \times \frac{2}{12} = 60,14 \text{ جنيه}$	٦٠,١٤

٣/١	من ح/ الموردین - المحلات العامة الى ح/ أوراق الدفع	٣٠٦٧,١٤
	تجديد السند الإذني بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة بتاريخ استحقاق ٩٠/٥/١	٣٠٦٧,١٤

أما إذا تم إعلان إفلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصفي طبقاً لحالة يسارها أو إعسارها بعد تحقق حصيلة التصفية ، وهو موضوع نتناوله تفصيلاً في دراستنا المتقدمة للمعاطية .

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المحرر أو المسحوب عليه القابل المدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول إليه الورقة . وبالتالي فإن قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير أو بإبداعها في البنك للحصول أو بخصمها في البنك أو إبداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكمبيالة أو محرر السند ، والتي تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالي :

٦ - مثال عام عن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية في ظل عدم امساك يوميات مساعدا :

قامت المحلات العامة للتجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٧٥٠٠٠ جنيه وتكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه الى محلات العمروسى وذلك في ١٩٩٠/٦/٢٣ . وفي ٨/١ قبل العمروسى الكمبيالات التالية المسحوبة بمعرفة المحلات العامة سداداً لرصيد حسابه المدين طرفها .

١ - الكمبيالة الأولى بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه تستحق في ٩/١ وقد احتفظت بها المحلات العامة للتحويل .

٢ - الكمبيالة الثانية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١ وقد خصمت في البنك بمعدل ٢١٢ سنوياً .

٣ - الكمبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١١/١ ، وقد أودعت في البنك ضماناً لتسهيلات ائتمانية في حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ٢١٢ سنوياً ، وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في ٨/١٥ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٩/١٥ وذلك بشيكات سداداً لحساب بعض الموردين .

٤ - الكمبيالة الرابعة ياتى الرصيد وقلره ٢٠٠٠٠ جنيه تستحق في ١١/١٥ وقد

تم تظهيرها للمورد عادل عبد الفتاح سداداً لرصيد حسابه
وقد قامت محلات العمروسي بسداد الكمبيالات الأولى والثانية فى تواريخ
استحقاقها وتوقفت عن سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البرتستو ٣٦ جنيه ،
وانتفتت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقداً وتجديد الكمبيالة
بالباقى لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥٪ سنوياً . وتوقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة
وتم تجديدها لمدة شهرين بنفس سعر الفائدة ، وبلغت مصاريف البرتستو ٥٤ جنيهاً
وسوف نوضح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة فى دفاتر كل من المحلات العامة
للتجارة ومحلات العمروسي والمورد عادل عبد الفتاح .

أولاً . فى دفاتر المحلات العامة للتجارة :

	٧٥٠٠٠	من ح/ا العملاء - محلات العمروسي
	٧٥٠٠٠	الى ح/ا المبيعات
٦/٢٣		
	٥٠٠٠٠	من ح/ا تكلفة البضاعة المباعة
	٥٠٠٠٠	الى ح/ا مخزون البضاعة
٦/٢٣		
	٧٥٠٠٠	من ح/ا أوراق القبض
٨/١	٧٥٠٠٠	الى ح/ا العملاء - محلات العمروسي
		قبول العمروسي للكمبيالات المسحوبة عليه سداداً لرصيد حسابه .
	١٤٧٠٠	من مذكورين
		ح/ا النقدية
	٣٠٠	ح/ا مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض
٨/١	١٥ ٠٠	الى ح/ا أوراق القبض
		خصم الكمبيالة المسحوبة على محلات العمروسي
		استحقاق ١٠/١ فى البنك بمعدل ١٢٪ لمدة شهرين

٨/١	من حـ/ أوراق القبض برسم التأمين الى حـ/ أوراق القبض	١٥٠٠٠
	ايداع الكمبيالة استحقاق ١١/١ على محلات المعموسى بالبنك ضماناً لتسهيلات .	١٥٠٠٠
٨/١	من حـ/ الموردین - عادل عبد الفتاح الى حـ/ أوراق القبض	٢٠٠٠٠
	تحويل الكمبيالة استحقاق ١١/١٥ على محلات المعموسى سداداً لحساب المورد عادل عبد الفتاح .	٢٠٠٠٠
٨/١٥	من حـ/ الموردین الى حـ/ جارى البنك - تسهيلات	٩٠٠٠
	سداد للموردین بشيك	٩٠٠٠
٩/١	من حـ/ التقية بالصندوق أو البنك الى حـ/ أوراق القبض	٢٥٠٠٠
	تحصيل الكمبيالة استحقاق ٩/١ على محلات المعموسى .	٢٥٠٠٠
٩/١٥	من حـ/ الموردین الى حـ/ جارى البنك - تسهيلات	٣٠٠٠
	سداد للموردین بشيك	٣٠٠٠
١١/١	من حـ/ العملاء - محلات المعموسى الى مذكورين :	١٥٠٣٦
	حـ/ أوراق القبض برسم التأمين	١٥٠٠٠
	حـ/ جارى بالبنك تسهيلات	٣٦
	ايات توقف المعموسى عن سداد الكمبيالة استحقاق ١١/١ وتحميله بمصاريف البرتو الذى سددها البنك .	

١١/١	من ح/ا القوائد المدينة	٢٧٠
	الى ح/ا جارى بالبنك - تسهيلات	٢٧٠
	اثبات القوائد المستحقة على التسهيلات :	
	$٩٠٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٢٥}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠}$	
	$٣٠٠٠ \text{ جنيه} = \frac{١٥}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠}$	
	<hr/>	
	من ح/ا جارى بالبنك - تسهيلات	١٢٣٠٦
١١/١	الى ح/ا التقديرة بالبنك جارى	١٢٣٠٦
	سداد رصيد التسهيلات الممنوحة لنا خصمًا على	
	حسابنا الجارى العادى .	
	<hr/>	
	من مذكرتين :	
	ح/ا التقديرة بالبنك أو الصندوق	٥٠٣٦
	ح/ا أوراق القبض	١٠٣٧٥
١١/١	الى مذكرتين	
	ح/ا العملاء - محلات العمروسى	١٥٠٣٦
	ح/ا القوائد الدائنة - قوائد تجديد أوراق القبض	٣٧٥
	نسوية الكمبيالة المرفوضة وتجديدها بما لم يسدد نقداً	
	<hr/>	
١١/١٥	من ح/ا العملاء - محلات العمروسى	٢٠٠٥٤
	الى ح/ا المرورين - عادل عبد الفتاح	٢٠٠٥٤
	اثبات توقف العمروسى عن سداد الكمبيالة استحقاق	
	١٠/١٥ المحولة لعادل عبد الفتاح وتحمله مصاريف	
	البرستو	
	<hr/>	
١١/١٥	من ح/ا المرورين - عادل عبد الفتاح	٢٠٠٥٤
	الى ح/ا التقديرة بالبنك أو الصندوق	٢٠٠٥٤
	سداد رصيد المورد عادل عبد الفتاح	
	<hr/>	

١١/٥

من ح/ أوراق القبض
الى مذكورين

٢٠٤٥٥,٠٨

٢٠٠٥٤ ح/ المملاء - محلات العمروسي

٤٠١,٠٨ ح/ الفوائد الدائنة - فوائد تجديد أوراق القبض

تجديد الكمبيالة استحقاق ١١/١٥ بفوائد تأخير لمدة شهرين
 $(٢٠٠٥٤) \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ٤٠١,٠٨$ جنيه)

ثانياً في دفاتر محلات العمروسي :

٦/٢٢

٧٥٠٠٠ من ح/ المشتريات أو مخزون البضائع
 ٧٥٠٠٠ الى ح/ الموردين - المحلات العامة للتجارة

٨/١

٧٥٠٠٠ من ح/ الموردين - المحلات العامة للتجارة
 ٧٥٠٠٠ الى ح/ أوراق الدفع

٩/١

٢٥٠٠٠ من ح/ أوراق الدفع
 ٢٥٠٠٠ الى ح/ النقدية بالصندوق أو البنك
 سداد الكمبيالة استحقاق ٩/١ للمحلات العامة .

١٠/١

١٥٠٠٠ من ح/ أوراق الدفع
 ١٥٠٠٠ الى ح/ النقدية بالصندوق أو البنك سداد
 الكمبيالة استحقاق ١٠/١ المسحوبة بمعرفة المحلات العامة .

١١/١

١٥٠٠٠ من مذكورين :
 ح/ أوراق الدفع
 ح/ المصاريف القضائية
 ١٥٠٣٦ الى ح/ الموردين - المحلات العامة للتجارة

٢٧٥	من ح/ الفوائد للمدينة - فوائد تجديد أوراق دفع
٢٧٥	الى ح/ الموردين - المحلات العامة للتجارة .
١١/١	الفوائد على تجديد الورقة استحقاق ١١/١ جزئياً لمدة ثلاثة أشهر بمر فائدة ٢١٥ على ١٠٠٠٠ جنيه .

١٥٤١١	من ح/ الموردين - المحلات العامة للتجارة
	الى مذكورين :
١٠٢٧٥	ح/ أوراق الدفع
٥٠٣٦	ح/ النقدية بالصندوق أو البنك
	تجديد ورقة الدفع استحقاق ١١/١ للسداد الجزئي

وعليك أن تقوم بإثبات قيود التوقف عن سداد ورقة الدفع الرابعة وتجديدها على نمط القيود الثلاثة السابقة في ١٩٩٠/١١/١٥ .

ثالثاً : في دفاتر المورد عادل عبد الفتاح :

هذا ويلاحظ أننا افترضنا أن عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكمبيالة حتى موعد الاستحقاق . وعليك باعداد حسابات الأستاذ اللازمة لكل من المنشآت الثلاثة وترحيل القيود السابقة اليها وفحص تأثير كل منها على هذه الحسابات .

٢٠٠٠٠	من ح/ أوراق القبض
٨/١	
٢٠٠٠٠	الى ح/ العملاء - المحلات العامة للتجارة .
	كمبيالة استحقاق ١٠/١٥ محولة إلينا من المحلات العامة ومسحوبة على محلات العمروسي .

٢٠٠٥٤	من ح/ العملاء - المحلات العامة للتجارة
	الى مذكورين :
٢٠٠٠٠	ح/ أوراق القبض
٥٤	ح/ النقدية
١١/١٥	إثبات توقف السحوب عليه عن السداد وتحميل العميل بمصاريف البرنستر

كما يراعى اننا افترضنا فى شأن معالجة الأوراق التجارية بصفة عامة عدم قيام المنشأة بإمسك يوميات مساعدة ومن ثم تم اثبات جميع العمليات المتعلقة بها فى اليوميات العامة ، أما إذا كان حجم عمليات المنشأة يستدعى ضرورة استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه يومية لأوراق القبض وأخرى لأوراق الدفع ، فإنه عادة ما يقتصر على استخدام هذه اليوميات لإثبات الحصول على الورقة أو إصدارها دون تحويلها أو خصمها أو إيداعها فى البنك للحصول أو برسم التأمين ، وهى عمليات يتم إثباتها فى اليومية العامة فى العادة ، كذلك الأمر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد وإثبات مصاريف البرتستو وفوائد التجديد فهى عادة ما يتم إثباتها فى اليومية العامة كما سيرد تفصيلاً فى الفصل القادم .

٧ - الكمبيالة الصورية :

هى ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقى ، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون ملزماً للساحب ، وإنما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة ، ولذلك فهى عادة محرمة قانوناً .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية فى دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية ، إلا أن على الساحب فى هذه الحالة أن يوفى للمسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من حصيلتها فى مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الخصم أو المقرض .

أسئلة وتمارين

الفصل التاسع

أولاً الأسئلة :

السؤال الأول :

١ - ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشيك والكمبيالة والسند الاذني ورقة تجارية .

٢ - برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل :

(أ) تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد .

(ب) تعتبر مصاريف القطع بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على حسيطة القطع يتحمل بها المدين أو المحسوب عليه .

(ج) يترتب على رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها فى مواعيد الاستحقاق خسائر للدائن يصرف النظر عن يسار المدين .

(د) تعتبر الفوائد على تجديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الإيرادات من وجهة نظر المستفيد .

(هـ) تعتبر أوراق القبض المخصومة أو المودعة برسم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها .

السؤال الثانى :

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد

سياق المبررات الكافية :

الحالة ١ : قامت محلات الأطرش بسحب كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه

على محلات الأسمر سداداً للرصيد المدين لحساب الأخيرة لديها فى ٨٩/١١/١

لمستحق بعد شهرين . وقبلت محلات الأسمر الكمبيالة المسحوبة التى قامت محلات

الأطرش بخصمها فى البنك فى تاريخه بمعمل فائدة ٢١٢ سنوياً . وفى تاريخ

الاستحقاق توقفت محلات الأسمر عن السداد وبلغت مصاريف البروتو ٨٥ جنيه

ويترتب على ذلك .

- (أ) جعل حساب أوراق القبض مدينياً وحساب العملاء دائئاً عند سحب الكمبيالة وقبولها .
(ب) تحمل محلات الأطرش لمصاريف قطع مدينة تبلغ ٢٠٠ جنيه في كل الأحوال .
(ج) ضرورة جعل محلات الأسمر مدينة بمبلغ ١٠٠٨٥ جنيه عند التوقف مقابل جعل حساب البنك دائئاً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحالة ٢ : حصلت محلات التركي للملابس الجاهزة على سند إذني من محلات على أفندي بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه . وقد قامت محلات التركي بإيداع السند في البنك تأميناً لحصولها على تسهيلات إئتمانية في حدود ٢٨٠ من قيمته وكان السند مؤرخاً ١/١ ويستحق بعد ستة شهور . وقد سحبت محلات التركي ٥٠٠٠ جنيه في ١/١ ، ١٠٠٠٠ جنيه في ٢/١ ، ٥٠٠٠ جنيه في ٣/١ . وكان سعر الفائدة المتفق عليه مع البنك ٢١٢ سنوياً . وقد قامت محلات على أفندي بالوفاء بقيمة السند عند الاستحقاق . ويترتب على ذلك :

(أ) جعل ح/ أوراق القبض برسم التأمين مدينياً وح/ أوراق القبض دائئاً عند إيداع السند في البنك .

(ب) جعل ح/ النقدية مدينياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والفوائد المدينة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه عند قيام البنك بتحصيل السند .

(ج) جعل ح/ النقدية - بالبنك مدينياً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وح/ الفوائد مدينياً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائئاً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحالة ٣ : عندما توقف العميل مسعود عن سداد الكمبيالة التي كانت مسحوبة عليه بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصصة في البنك مقابل مصاريف خصم تبلغ ٣٠٠ جنيه جعل البنك ح/ المنشأة مدينياً بمبلغ ١٠٠٥٠ جنيه عند أخطارها بتوقف العميل عند السداد . وقد اتفقت المنشأة مع العميل بعد ذلك بإسداد نصف قيمة الكمبيالة وكل المصاريف وتحرير سنداً إذنيّاً بالباقي مع فوائد تأخير ٢١٢

سنوياً لمدة ثلاثة شهور . ويترتب على ذلك .
(أ) تبلغ قيمة ما سدده العميل نقداً ٥٠٥٠ جنيه وتبلغ قيمة السند الأدنى ٥١٥٠ جنيه .

(ب) يجعل حـ/ العميل مسعود مدينياً عند التوقف بمبلغ ١٠٠٥٠ وحـ/ البنك دائماً .

(جـ) تتحمل المنشأة بمصاريف القلع فى كل الأحوال وتعتبر من حسابات المصروفات التى تقفل فى حـ/ الأرباح والخائر .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .
الحالة ٤ : عندما يقوم عملاء منشأة ما بسداد أوراق القبض فى تواريخ استحقاقها دون توقف فإن :

(أ) تجعل المنشأة حـ/ النقدية مدينياً وحساب أوراق القبض أو أوراق القبض برسم التحصيل دائماً بقيمة الأوراق التى تحتفظ بها للتحصيل أو تودعها فى البنك للتحصيل .

(ب) تجعل حـ/ البنك مدينياً وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائماً بالفرق بين قيمة الأوراق التى تتحصل من الأوراق المودعة كتأمين والفوائد المدينة التى تتحملها المنشأة .

(جـ) لا تجرى المنشأة أية قيد بخصوص تحصيل أوراق القبض المخصوصة أو الموهولة .
(د) كل ما تقدم ، (هـ) ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٥ : كان عبد الجبار مدينياً لمنشأة الصفا بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه حرر بها سنداً إذنيّاً فى ١/١ يستحق بعد ثلاثة شهور . وتحرر لعبد الجبار بروتستو التوقف عن الدفع فى ٣/٣١ وبلغت المصاريف ٤٥ جنيه . وأعلن إفلاس عبد الجبار ووجد أن حصيلة بيع أصوله تكفى لسداد ٢٦٠ من التزاماته . ويترتب على ذلك :

(أ) أن تجعل منشأة الصفا حـ/ عبد الجبار مدينياً بمبلغ ٢٠٠٤٥ جنيه عند التوقف والحساب أو الحسابات الملائمة دائماً

(ب) تجعل حـ/ النقدية مدينياً بمبلغ ١٢٠٢٧ جنيه وحـ/ الديون المعلومه مدينياً بمبلغ ٨٠١٨ جنيه عند الحصول على حصتها فى حصيلة تصفية أصول عبد الجبار .

(ج) إذا كانت المنشأة قد قطعت هذا السند في البنك بمصاريف ٦٠٠ جنيه فإنها تسدد للبنك ٢٠٠٤٥ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٦ : كان قد تم سحب كمبيالة على محلات العربي بمعرفة أحد مورديها بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، وقبلتها محلات العربي لتستحق بعد ٤ شهور . وقام المورد بخصم الكمبيالة في البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً عندما تم قبولها . وتوقفت محلات العربي عن السداد في تاريخ الاستحقاق واتفقت مع المورد بعد ذلك على سداد ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً مضافاً إليها مصاريف البروتستو التي بلغت ٩٥ جنيه وتحرير سند إذني بالباقي وفوائد تأخير ٢٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين . ويترتب على ذلك .

(أ) تجعل محلات العربي حـ/ أوراق الدفع مدينة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وحـ/ للمصاريف القضائية مدينة بمبلغ ٩٥ جنيه مقابل جعل حـ/ المورد دائناً عند توقفها عن السداد .

(ب) يجعل المورد حـ/ العملاء - محلات العربي مدينة وحـ/ البنك دائناً بمبلغ ٥٠٠٩٥ جنيه عند التوقف .

(ج) تجعل محلات العربي حـ/ المورد مدينة بمبلغ ٥٠٢٩٥ عند الاتفاق مقابل جعل حـ/ النقدية دائناً بمبلغ ٣٠٠٩٥ جنيه وحـ/ أوراق الدفع دائناً بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

في ١/٢٣ باعت منشأة الشروق إلى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢٢ أيام صافي ٣٠ يوم ، هذا ولم تستطع منشأة الغروب انوفاء بقيمة مشترياتها في المواعيد المحددة ، وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر ، وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقداً وفوراً فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت بالباقي سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لإذن منشأة

الشرق وقد احتفظت منشأة الشرق بالكمبيالة الأولى للحصول وأرسلت الثانية للبنك للحصول وحصلت على تسييلات ائتمانية بضمان الثالثة في حدود ٢٨٠ وسعر فائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فوراً ، كما قطعت السند الإذني في البنك بنفس سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة الشرق ومنشأة الغروب وتصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع .
التصريح الثاني :

كالأول إلا منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديدها مدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيهاً ، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطيع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة فقامت بسداد الكمبيالة المجددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها المصاريف التي بلغت ١٨ جنيهاً ، وحررت سنداً إذنيّاً يستحق بعد شهرين بالباقي والفوائد بواقع ١٢٪ سنوياً كما توقفت عن سداد السند الإذني المقطوع في البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها إلا أنها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنية كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشرق على السند الجديد ٩ جنيهاً .

التصريح الثالث :

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمرى عن شهر مارس ١٩٨٨ .
٢ مارس : حصلت على سند إذني من العميل عيد السميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٢١٢ جنيهاً يضاف إليها فوائد بواقع ٢٦ تجديداً للكمبيالة التي استحققت عليه امس . وتوقف عن سدادها والتي بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيهاً .

١٠ مارس : حررت سنداً إذنيّاً لبنك الإئتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪ سنوياً وقد حصلت على حصيلة القطع في نفس اليوم

١٢ مارس حوالت الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلا - الطرايشي بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/١ إلى المورد عبد العظيم هاشم سداداً لرصيد حسابه

الدائن

١٥ مارس توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصومة في البنك وبلغت مصاريف البرونستو والتحصيل ١١ جنيهها منها ٣ جنيه مصاريف تحصيل ، وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصماً على حسابها الجارى واتفقت مع المدين على قبول سنداً إذنياً جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقداً . وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيه في هذه العملية

٢٠ مارس حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد العال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه واتفقت مع المورد دون إجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير سند إذن بالباقي يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١١٢

٢٥ مارس : حصلت على سند إذن من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/٢٥ سداداً لرصيد حسابه . وقد تم إرساله للبنك للتحويل في نفس اليوم ٣٠ مارس . حصلت قيمة الكمبيالة استحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتي كانت مودعة بالبنك للتحويل وسداد مصاريف البرونستو التي بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحلات الأسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائداً ٢٣١٥ جنيه نقداً منها ١٥ جنيه فوائد تجديد

المطلوب .

إثبات العمليات السابقة في دفاتر الأطراف المعنية مع تصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في كل حالة

« تم بحمد الله وتوفيقه »

هذا الكتاب

الإطار النظري للمحاسبة المالية
ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها
مفاهيم ومبادئ ومعتقدات أساسية
الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية
المعادلة المحاسبية الرئيسية
الإثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات
المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات
ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة
في النظام المحاسبى والإجراءات المحاسبية في المشروعات التجارية
في الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية
في ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات
التجارية
المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

Bibliotheca Alexandrina



0423998



الدار الجامعية

84 شارع زكريا غنيم - تانيس سابقا

ص.ب. 35 الابراهيمية - الاسكندرية

تليفاكس: 5917882 ت: 03/5907466

E-mail: m20ibrahim@yahoo.com